



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικόν και Καποδιστριακόν  
Πανεπιστήμιον Αθηνών

—ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837—

## **ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ**

Π.Μ.Σ.: Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιες Πολιτικές

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: Φορολογικό Δίκαιο

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2021-2022

## **ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Αρετή Μαξίν Αβλίου**

**A.M.: 7340152101001**

## **«Η φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας»**

### **Επιβλέποντες:**

Ονοματεπώνυμα επιβλεπόντων

α) Αναπληρωτής Καθηγητής, Ανδρέας Τσουρουφλής

β) Καθηγητής, Χρήστος Γκόρτσος

γ) Αναπληρωτής Καθηγητής, Βασίλειος Κονδύλης

Αθήνα, Οκτώβριος 2022

Copyright © [Αρετή Μαξίν Αβλίου, Οκτώβριος 2022]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

|                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α: Η ψηφιακή οικονομία και οι μορφές της.....                                           | 2  |
| Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....                                                                    | 2  |
| 1. Τα επιχειρηματικά μοντέλα της ψηφιακής οικονομίας.....                                        | 2  |
| 2. Τα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας.....                                                | 7  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β: Η κατανομή της αρμοδιότητας μεταξύ των Κρατών.....                                   | 11 |
| Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....                                                                    | 11 |
| 1. Η αρμοδιότητα των Κρατών στην επιβολή φόρων.....                                              | 11 |
| 2. Η φορολογία σε διασυνοριακές συναλλαγές και οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.....      | 12 |
| 3. Ψηφιακή οικονομία και οι προκλήσεις που δημιουργούνται στο πεδίο του φορολογικού δικαίου..... | 14 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ: Η φορολογία της ψηφιακής οικονομίας.....                                             | 23 |
| Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....                                                                    | 23 |
| Η φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας και οι προτεινόμενες λύσεις.....                            | 23 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....                                                                                | 41 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....                                                                                | 46 |

## Πρόλογος - Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζει την φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι μορφές της ψηφιακής οικονομίας και ο τρόπος που εκείνη εκδηλώνεται στην οργάνωση των επιχειρήσεων. Αποτελεί δε αναπόσπαστο μέρος της παρούσας προκειμένου να κατανοηθούν οι προβληματισμοί και τα ζητήματα που έχουν δημιουργηθεί, διεθνώς, στο φορολογικό δίκαιο των κρατών και στην οργάνωση του διεθνούς φορολογικού συστήματος. Στο επόμενο κεφάλαιο, αναλύονται οι υφιστάμενοι κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας, τόσο εθνικά όσο και στις διασυννοριακές σχέσεις ώστε να αποτυπωθούν οι προβληματισμοί που έχουν δημιουργηθεί. Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται οι προτεινόμενες λύσεις και τα μέτρα που έχουν ληφθεί μέχρι σήμερα σε διεθνές επίπεδο, τόσο ευρωπαϊκά όσο και διεθνώς. Στο τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα όλων των παραπάνω.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω πρώτα την Κατερίνα Πέρρου που με έχει καθοδηγήσει σε κάθε βήμα της πορείας μου μέχρι σήμερα. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Αναπληρωτή καθηγητή Ανδρέα Τσουρουφλή για την πολύτιμη συνεισφορά του στην εκμάθηση του φορολογικού δικαίου και καθοδήγησή του στην εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον πατέρα μου, χωρίς την στήριξη του οποίου δεν θα ήταν δυνατή η πραγματοποίηση του μεταπτυχιακού προγράμματος. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τον Μάριο για την στήριξή τους σε όλη την πορεία μου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α: Η ψηφιακή οικονομία και οι μορφές της

### *Εισαγωγικές παρατηρήσεις*

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι μορφές της ψηφιακής οικονομίας και ο τρόπος που εκείνη εκδηλώνεται στην οργάνωση των επιχειρήσεων. Η ψηφιακή οικονομία έχει συντελέσει στην δημιουργία νέων επιχειρηματικών μοντέλων, όσον αφορά την δραστηριότητά και την οργάνωσή τους.

Όλοι οι κλάδοι της οικονομίας και οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε αυτήν σήμερα χρησιμοποιούν ολοένα και περισσότερο την τεχνολογία πληροφοριών και επικοινωνιών («information and communication technology», «ICT») προκειμένου να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους, να επεκταθούν σε νέες αγορές και να μειώσουν τα κόστη λειτουργίας τους. Η τεχνολογία έχει αναπτυχθεί και δημιουργήσει νέα αντικείμενα δραστηριοποίησης, τον τρόπο με τον οποίο τα προϊόντα και οι υπηρεσίες παρέχονται αλλά και τον τρόπο οργάνωσής τους, επηρεάζοντας αδιαμφισβήτητα τον τρόπο λειτουργίας της οικονομίας<sup>1</sup>. Η εξέλιξη αυτή αφορά τόσο τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις («multinational enterprises» ή «MNEs») όσο και τις μικρότερες. Τις εξελίξεις της τεχνολογίας ακολούθησαν και όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην «παραδοσιακή οικονομία». Η τεχνολογία πληροφοριών και επικοινωνιών, η οποία οδήγησε σε μείωση λειτουργικών κοστών των επιχειρήσεων, διαρκώς αναπτυσσόμενη, έχει επιτρέψει την δημιουργία νέων δραστηριοτήτων τόσο για τον ιδιωτικό τομέα όσο και για τον δημόσιο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι επιχειρήσεις που ξεκίνησαν ως έμποροι λιανοπωλητές και με το παραδοσιακό μοντέλο της φυσικής παρουσίας που πλέον πωλούν αγαθά διαδικτυακά, όπως τα βιβλία. Κλάδοι, όπως οι υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων ή μεταφορών και αποθήκευσης, έχουν εξελιχθεί πλέον σε υπηρεσίες δυνάμενες να παρασχεθούν εξ αποστάσεως<sup>2</sup>.

Ακόμη, οι νέες τεχνολογίες και η ψηφιοποίηση της οικονομίας έχει οδηγήσει στο φαινόμενο του «datification», όρος που συνδέεται με την συλλογή προσωπικών δεδομένων του φορολογουμένου. Το ηλεκτρονικό εμπόριο και οι νέες τεχνολογίες, γενικά, δημιουργούν ζητήματα στην εν τοις πράγμασι φορολογία τους αλλά και την ταυτόχρονη έλλειψη υποδομών για την πρόβλεψη της δυνατότητας δήλωσης της φορολογητέας ύλης που δημιουργείται<sup>3</sup>.

### **1. Τα επιχειρηματικά μοντέλα της ψηφιακής οικονομίας**

---

<sup>1</sup> José Ángel Gómez Requena & Saturnina Moreno González (2017), «Adapting the concept of Permanent establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence», Intertax Volume 45, Issue 2, σελ. 732, Kluwer Law International BV, The Netherlands

<sup>2</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 52 επομ.

<sup>3</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.30-31

Στον Ευρωπαϊκό χώρο οι όροι «GAFA» ή «FAANG» είναι ευρέως πλέον διαδεδομένοι και αποτελούν τα αρχικά των εταιρειών Google, Amazon, Facebook, και Apple ή Facebook, Amazon, Apple, Netflix και Google. Η επιλογή των εταιρειών αυτών φαίνεται να τις ξεχωρίζει από τις υπόλοιπες μεγάλες επιχειρήσεις ενώ χαρακτηρίζονται ως «ψηφιακές επιχειρήσεις» («Digital companies»). Οι ονομασίες που έχουν δοθεί όμως δεν φαίνεται να προσδιορίζουν τι ξεχωρίζει τις επιχειρήσεις αυτές από τις λοιπές ή τι ξεχωρίζει την μορφή αυτής της δραστηριότητας από τις άλλες<sup>4</sup>. Ενώ είναι εμφανές πως ζούμε σε μία εποχή όπου τα πάντα σχεδόν είναι ψηφιακά, η ρύθμιση των φορολογικών κανόνων δικαίου μέχρι πρότινος στηρίζονταν σε κανόνες που θεσπίστηκαν πριν δεκαετίες και σε ορισμένες περιπτώσεις πριν από έναν αιώνα (περίπτωση της φορολογίας επιχειρηματικών κερδών). Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν οι ισχύοντες κανόνες μπορούν να εφαρμοστούν και στην περίπτωση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία καθώς εκείνοι δημιουργήθηκαν για παραδοσιακές μορφές επιχειρήσεων και δηλαδή για άλλες ανάγκες<sup>5</sup>. Το τελευταίο καταλήγει στην δημιουργία εντάσεων στις περιπτώσεις όπου οι συναλλαγές διενεργούνται μέσω διαδικτύου και είναι δύσκολο, αν όχι ανέφικτο, να εντοπιστεί που δημιουργούνται τα κέρδη.

Η Rita de la Feria, Καθηγήτρια Φορολογικού Δικαίου στο Πανεπιστήμιο του Leeds του Ηνωμένου Βασιλείου, είχε περιγράψει την ψηφιακή οικονομία ως ονομασία για το σύνολο των δραστηριοτήτων, εντός των οποίων η καθεμία έχει τα δικά της χαρακτηριστικά, που έχουν δημιουργήσει νέα επιχειρηματικά μοντέλα που εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό σε άυλα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία. Τα δύο τελευταία χαρακτηριστικά δημιουργούν ζητήματα στην άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και ειδικότερα στην είσπραξη των φόρων επί των δημιουργούμενων εισοδημάτων. Όπως παρατηρεί, τα κράτη δεν ήταν προετοιμασμένα για την αντιμετώπιση, από σκοπιά φορολογικού δικαίου, των νέων μορφών ψηφιοποιημένων επιχειρήσεων και αποτέλεσμα αυτού ήταν η απώλεια σημαντικών κρατικών εσόδων<sup>6</sup>.

Ένας προτεινόμενος ορισμός της «ψηφιακής οικονομίας», τον οποίο προτείνουν οι José Ángel Gómez Requena και Saturnina Moreno González, προϋποθέτει την εξέτασή των όρων «οικονομία» και «ψηφιακό» ξεχωριστά. Η οικονομία αναφέρεται στην επιστήμη η οποία αναλύει την παραγωγή, την διανομή, την ανταλλαγή και κατανάλωση των αγαθών και υπηρεσιών. Από την άλλη, το ψηφιακό, αναφέρεται στην καινοτομία. Η ψηφιακή οικονομία αναφέρεται στην λειτουργία της οικονομίας με μειωμένη φυσική παρουσία των συμβαλλόμενων μερών και στην ψηφιοποίηση των δεδομένων και πληροφοριών που σχετίζονται με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται. Ένας άλλος ορισμός περιέχεται στο σχέδιο Δράσης 1 BEPS, αναφέρεται στην ψηφιακή οικονομία ως «το αποτέλεσμα του μετασχηματισμού που επιφέρει η τεχνολογία πληροφοριών και επικοινωνιών (ICT) που έχουν καταστήσει την τεχνολογία φθηνή, πιο δυναμική και ευρέως τυποποιημένη που βελτιώνει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και στηρίζει την καινοτομία σε όλους τους τομείς της οικονομίας»

<sup>4</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, Σελ. 150

<sup>5</sup> Eric C.C.M. Kemmeren (2018), «Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?», σελ. 72 επομ., EC TAX REVIEW 2018/1

<sup>6</sup> Martijn L. Schippers & Constantijn E. Verhaeren (2018), «Taxation in a Digitizing World: Solutions for Corporate Income Tax and Value Added Tax», σελ. 62 επομ., EC TAX REVIEW 2018/1

*(«the result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy»)<sup>7</sup>.*

Τα επιχειρηματικά μοντέλα που θα παρουσιαστούν, στο παρόν, ενδεικτικά και όχι εξαντλητικά, παρακάτω, αποτελούν εκείνα της διαδικτυακής διαφήμισης («online advertising»), της διαδικτυακής παροχής υπηρεσιών πληρωμών («online payments services»), της διαδικτυακής παροχής αγαθών («e-commerce»), τα καταστήματα που λειτουργούν μέσω εφαρμογών («app stores»), του «cloud computing», του «participative network platforms», «high speed trading»<sup>8</sup> και της οικονομίας του διαμοιρασμού («sharing economy»).

Πρώτη μορφή ψηφιοποιημένης παροχής υπηρεσιών αποτελεί η διαδικτυακή διαφήμιση («online advertising»). Η παροχή ψηφιακής διαφήμισης, δηλαδή η διαφήμιση μέσω του διαδικτύου, προσφέρει μία σειρά πλεονεκτημάτων, που αποτελούν και στοιχεία προσδιοριστικά της διαφορετικότητάς της συγκριτικά με την παραδοσιακή της μορφή. Ένα τέτοιο παράδειγμα ψηφιακής υπηρεσίας αποτελούν, προμηθεύτριες εταιρείες που χρησιμοποιούν εξειδικευμένες μεθόδους με σκοπό την εμφάνιση εξατομικευμένων διαφημίσεων για τον κάθε καταναλωτή, χρήστη του διαδικτύου. Παράδειγμα εξατομικευμένης διαφήμισης αποτελούν τα γνωστά «ads» που εμφανίζονται στις διαδικτυακές πλατφόρμες κατόπιν παρατήρησης της συμπεριφοράς του κάθε καταναλωτή. Η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών εμπλέκει μία σειρά διαφορετικών μορφών επιχειρήσεων, όπως είναι οι «web publishers», που συμφωνούν την ενσωμάτωση των δημιουργούμενων διαφημίσεων στις διαδικτυακές πλατφόρμες τους με αντάλλαγμα κάποιο αντίτιμο, οι διαφημιστές που δημιουργούν το περιεχόμενο του διαφημιστικού υλικού για την δημιουργία νέων διαφημιστικών υπηρεσιών και τέλος, οι επιχειρήσεις που φέρνουν σε επαφή τους πρώτους με τους δεύτερους. Οι τελευταίοι, μπορούν να παρέχουν ως υπηρεσίες, για παράδειγμα, την πώληση λογισμικών («technology vendors»), την παροχή υπηρεσιών μέσω μηχανισμών αναζήτησης («search engines») ή στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης («social media companies»). Οι διαμεσολαβητές, από την άλλη, έχουν αναπτύξει δίκτυα και ανταλλάσσουν δεδομένα τα οποία έχουν συλλέξει μέσω της παρατήρησης της συμπεριφοράς που έχουν οι τελικοί καταναλωτές. Η πληροφορία που έχει λάβει την μορφή δεδομένων ( κατόπιν την συλλογής προσωπικών δεδομένων) είναι πολύτιμη για τους διαφημιστές καθώς η πρόσβαση σε αυτήν επιτρέπει την βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πελάτες της<sup>9</sup>.

Άλλη μορφή παροχής υπηρεσιών που έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια της ψηφιακής οικονομίας αποτελεί διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών πληρωμής («online payments services»). Η παροχή τέτοιων

<sup>7</sup> José Ángel Gómez Requena & Saturnina Moreno González (2017), «Adapting the concept of Permanent establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence», Intertax Volume 45, Issue 2, σελ. 732, Kluwer Law International BV, The Netherlands

<sup>8</sup> Οι όροι που χρησιμοποιούνται στα αγγλικά δεν δύνανται να μεταφραστούν ακόμη στα ελληνικά (δεν βρέθηκε η πλέον ενδεδειγμένη ορολογία)

<sup>9</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 58 επομ.

υπηρεσιών απαιτεί την συλλογή προσωπικών δεδομένων, ώστε να επιτραπεί η διακίνηση κεφαλαίων, χωρίς όμως να γνωστοποιούνται σε τρίτους στοιχεία του συναλλασσομένου. Η ηλεκτρονική παροχή τέτοιων υπηρεσιών παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα καθώς προστατεύει ενάντια στην απάτη, επιτρέπει την ταχύτερη διακίνηση χρημάτων και την διεκπεραίωση συναλλαγών ενώ επιτρέπει την άκοπη συναλλαγή σε ξένο νόμισμα. Παράδειγμα τέτοιων υπηρεσιών αποτελεί η πλέον διαδομένη πληρωμή μέσω κινητού τηλεφώνου, «ανέπαφα»<sup>10</sup>. Τέτοια επιχείρηση αποτελεί στην Ελλάδα, πέραν των ήδη υφιστάμενων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, η «VIVA WALLET ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ - ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ» η οποία έχει ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, την συμβολή στη διάδοση και ανάπτυξη της τεχνολογίας στο χρηματοοικονομικό τομέα («Financial Technology» ή εν συντομία «FinTech») τόσο στην Ελλάδα όσο και το εξωτερικό<sup>11</sup>.

Στην συνέχεια, ιδιαίτερη ανάπτυξη έχει παρουσιάσει όλο και περισσότερο τα τελευταία χρόνια η διαδικτυακή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών («e-commerce»). Το ηλεκτρονικό εμπόριο δύναται να αφορά είτε επιχειρήσεις μεταξύ τους («B2B») είτε επιχειρήσεις με καταναλωτές («B2C») είτε ιδιώτες καταναλωτές μεταξύ τους («C2C»). Η πρώτη κατηγορία ηλεκτρονικού εμπορίου εμπεριέχει την παραδοσιακή μορφή παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών μέσω παραγγελίας στο διαδίκτυο και παράδοσης των εμπορευμάτων. Ωστόσο, μπορεί να περιλαμβάνει και παροχές όπως μεταφορά («transportation») ή διανομή («distribution») ή παροχή υπηρεσιών «φιλοξενίας» («hosted») ή παροχές συντήρησης λογισμικού εξ αποστάσεως («maintenance and updating of software»). Παράδειγμα τέτοιων επιχειρήσεων στην Ελλάδα αποτελούν οι εταιρείες «ΣΚΡΟΥΤΖ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ» ή «ONLINE DELIVERY ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΡΟΩΘΗΣΗΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» («EFOOD») ή η εταιρεία «Amazon». Η δεύτερη μορφή («B2C»), αποτελείται από διαδικτυακά καταστήματα, χωρίς φυσική παρουσία που επιτρέπει στους καταναλωτές την απευθείας παραγγελία αγαθών ή υπηρεσιών. Ένα παράδειγμα αποτελεί η παροχή υπηρεσίας οπτικοακουστικού υλικού (μουσικής) χωρίς την ανάγκη αγοράς του παραδοσιακού «CD». Τέτοιες επιχειρήσεις είναι σήμερα η εταιρεία «Spotify» ή «Soundcloud». Τέλος, η συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών («C2C») έχει αναπτυχθεί ραγδαία τα τελευταία χρόνια και γίνεται όλο και πιο συνήθης. Παράδειγμα ηλεκτρονικού εμπορίου αποτελεί το «Marketplace» της εταιρείας «Facebook». Στην περίπτωση αυτή, οι εμπλεκόμενες εταιρείες, ως διαμεσολαβητές, παρέχουν την δυνατότητα στους καταναλωτές να πωλήσουν τα αγαθά τους ή να τα μισθώσουν ο ένας στον άλλον<sup>12</sup>.

Επόμενη μορφή παροχής υπηρεσιών αποτελούν τα ηλεκτρονικά καταστήματα που λειτουργούν μέσω εφαρμογών («app stores»). Η ανεπτυγμένη δυνατότητα πρόσβασης στο διαδίκτυο, μέσω κινητών τηλεφώνων και «τάμπλετ», έχει επιτρέψει την αύξηση της κατανάλωσης υπηρεσιών μέσω διαδικτυακών εφαρμογών. Μέσω των τελευταίων δύναται ο τελικός καταναλωτής να λάβει πληροφορίες ή να αγοράσει υπηρεσίες μόνο με την εγκατάσταση της εφαρμογής είτε στο κινητό είτε

<sup>10</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 57 επομ

<sup>11</sup> Καταστατικό της εταιρείας διαθέσιμο στον ιστότοπο του ΓΕΜΗ, ίδετε ειδικότερα: <https://www.businessregistry.gr/publicity/show/6514501000>

<sup>12</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 55 επομ.

σε κάποια άλλη συσκευή. Παράδειγμα τέτοιων επιχειρήσεων αποτελούν τα ψηφιακά καταστήματα «Apple Store» ή «Google Play». Στις συναλλαγές αυτές εμπλέκονται τρία πρόσωπα. Το πρώτο αποτελεί η επιχείρηση που αναπτύσσει το λογισμικό, που θα φιλοξενήσει την εφαρμογή, τον ιδρυτή της εφαρμογής (τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν και να ταυτίζονται, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο παράδειγμα) και τον καταναλωτή. Οι εφαρμογές αυτές δεν έχουν κόστος εγκατάστασης, συνήθως δημιουργούν κέρδη μέσω των διαδικτυακών διαφημίσεων. Ακόμη, η παραγωγή των εν λόγω εφαρμογών δύναται να παράγεται από διαφορετικούς επενδυτές («developers») που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες<sup>13</sup>.

Επόμενη περίπτωση είναι εκείνη του «cloud computing» που συνιστά ηλεκτρονική παροχή υπηρεσιών όπως είναι η διαφύλαξη δεδομένων, οι υπηρεσίες λογισμικού ή διαχείρισης δεδομένων που αξιοποιούν τόσο υλικούς όσο και άυλους πόρους. Εξαιτίας του γεγονότος ότι η παροχή τέτοιων υπηρεσιών διενεργείται διαδικτυακά, μέσω του υλικού λογισμικού, οι χρήστες δύνανται να έχουν πρόσβαση από οπουδήποτε και εάν βρίσκονται γεωγραφικά, με μόνη προϋπόθεση την πρόσβαση στο διαδίκτυο. Οι πόροι που διατίθενται στους καταναλωτές της υπηρεσίας αυτής δεν αποθηκεύονται σε έναν υπολογιστή αλλά σε πολλούς που συνδέονται μεταξύ τους. Το σύστημα αυτό επιτρέπει την αναπαραγωγή των δεδομένων και του αξιοποιούμενου λογισμικού σε διάφορους «server» και επιτρέπει την αποτελεσματικότερη παροχή της υπηρεσίας για τον εκάστοτε χρήστη στην εκάστοτε παρουσιαζόμενη ανάγκη. Η παροχή των παραπάνω υπηρεσιών επιτρέπει στους χρήστες της, την εξοικονόμηση πόρων στην δημιουργία ή συντήρηση δικής τους υποδομής τεχνολογικής<sup>14</sup>. Παράδειγμα τέτοιας δραστηριοποίησης είναι η εταιρεία «Google» που μάλιστα, σύμφωνα με πρόσφατες εξαγγελίες, πρόκειται να δημιουργήσει στην Ελλάδα το πρώτο «Cloud Region» της εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημιουργώντας φυσική εγκατάσταση για την διαχείριση ψηφιακών δεδομένων.

Μία άλλη υπηρεσία που αναπτύχθηκε στην ψηφιακή οικονομία είναι εκείνου του «participative network platforms». Αυτού του είδους η υπηρεσία αξιοποιεί τις όλο και εξελισσόμενες δυνατότητες του διαδικτύου. Οι πάροχοι των υπηρεσιών αυτών λειτουργούν ως διαμεσολαβητές και επιτρέπουν στις επιχειρήσεις την ανάπτυξη, την διάδοση, μεταξύ άλλων, των δεδομένων που συλλέγονται από το ψηφιακό περιεχόμενο που δημιουργεί το ευρύ κοινό<sup>15</sup>. Ειδικότερα, τέτοιες επιχειρήσεις αποτελούν η εταιρεία «LinkedIn» ή το «Twitter».

Στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας έχει αναπτυχθεί επίσης η υπηρεσία του «high speed trading» ή «high frequency trading». Πρόκειται για εξειδικευμένη τεχνολογία που επιτρέπει την ανταλλαγή κινητών αξιών που έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά, όπως λόγου χάρη οι μετοχές, με μεγάλη ταχύτητα και χωρίς καθυστέρηση. Η παροχή της υπηρεσίας αυτή, επειδή

<sup>13</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 58

<sup>14</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 59 επομ.

<sup>15</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 62

δημιουργείται ηλεκτρονικά και μέσω αλγορίθμου δεν απαιτεί φυσική παρουσία προσωπικού για την παροχή της υπηρεσίας στον τόπο διενέργειας της συναλλαγής πράγμα επιτρέπει στις επιχειρήσεις αυτές να προσφέρουν την εν λόγω υπηρεσία σε χαμηλό κόστος και εξαρτώμενο μόνο από την εξέλιξη των αλγορίθμων και της τεχνολογίας<sup>16</sup>. Επιχειρήσεις που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες αποτελούν, ιδίως χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η εταιρεία «Morgan Stanley», η «CISCO» και η «Pfizer».

Τέλος, μία ακόμη διαδεδομένη μορφή ψηφιακής επιχείρησης αποτελεί η οικονομία του διαμοιρασμού. Ως «οικονομία του διαμοιρασμού» («sharing economy») ορίζεται, με βάση την ΠΟΛ.1187/2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, «κάθε μοντέλο όπου οι ψηφιακές πλατφόρμες δημιουργούν μια ανοικτή αγορά για την προσωρινή χρήση αγαθών ή υπηρεσιών που συχνά παρέχουν ιδιώτες»<sup>17</sup>. Χαρακτηριστική περίπτωση τέτοιων υπηρεσιών προσφέρουν οι εταιρείες «Airbnb», που παρέχει διαδικτυακή πλατφόρμα προκειμένου να εκμισθωθούν βραχυχρόνια ακίνητα από ιδιώτες και «Uber» που επιτρέπει την κατόπιν παραγγελίας παροχής υπηρεσίας μετακίνησης μεταξύ ιδιωτών.

## **2. Τα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας**

Οι επιχειρήσεις της ψηφιακής οικονομίας, παρά την διαφορετικότητά της ως προς το αντικείμενο της παρεχόμενης υπηρεσίας παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά που ενδιαφέρουν το φορολογικό δίκαιο καθώς δημιουργούν αξία, επηρεάζουν την εν τοις πράγμασι φορολογία των επιχειρήσεων και απειλείται η δυνατότητα πρόβλεψης υποβολής δηλώσεων για τους σκοπούς αυτούς. Τα χαρακτηριστικά αυτά δύναται να μην συντρέχουν στο σύνολό τους, δηλαδή σωρευτικά στην καθεμία, αλλά χαρακτηρίζουν σε μεγάλο βαθμό την ψηφιακή οικονομία. Παρακάτω παρουσιάζονται, περιληπτικά, τα βασικά γνωρίσματα της ψηφιακής οικονομίας. Τέτοια αποτελούν η αυξημένη κινητικότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των λειτουργιών της επιχείρησης αλλά και των χρηστών, η αυξημένη χρήση των προσωπικών και μη δεδομένων, η σημαντική επιρροή του διαδικτύου, η διάσπαση των πολύπλευρων εταιρικών μοντέλων, η κατεύθυνση προς το ολιγοπώλιο (ή και μονοπώλιο) και η αυξημένη μεταβλητότητα.

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία μίας επιχείρησης λαμβάνουν σήμερα καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξή της και στην δημιουργία αξίας. Τα τελευταία αποτελούν ίσως το σημαντικότερο γνώρισμα της. Ένα παράδειγμα άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου, που άλλωστε αξιοποιείται από όλες τις επιχειρήσεις, αποτελεί το λογισμικό στο οποίο βασίζονται προκειμένου να αναπτυχθούν, να εξελιχθούν και να δημιουργήσουν αξία. Το τελευταίο, αξιοποιείται μάλιστα και από τις πιο παραδοσιακές μορφές επιχειρήσεων για την διαχείριση υλικών παγίων της (όπως είναι για παράδειγμα η μηχανογραφημένη – ηλεκτρονική - τήρηση λογιστικών αρχείων που είναι πλέον ο κυρίαρχος τρόπος τήρησης αυτών). Οι λειτουργίες που επιτελούν, τα άυλα πάγια περιουσιακά

<sup>16</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 62

<sup>17</sup> ΠΟΛ.1187/2017

στοιχεία, μπορούν να μεταφερθούν σε συνδεδεμένα μέρη με αποτέλεσμα ο κάτοχος του περιουσιακού αυτού στοιχείου να ξεχωρίζει από τον κύριο και δημιουργό ενώ ο τόπος εκτέλεσης να υπηρεσίας να διαφέρει από τον τόπο παροχής της<sup>18</sup>.

Η αυξημένη κινητικότητα εμφανίζεται στους χρήστες ή καταναλωτές της. Οι εξελίξεις στον τομέα της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών («ICT») έχει επιτρέψει στους χρήστες της, την συνέχιση της δραστηριοποίησής τους ενόσω ταξιδεύουν. Ακόμη, είναι πλέον δυνατό, να αποκρύβεται η πραγματική γεωγραφική τοποθεσία με αποτέλεσμα να μην ανιχνεύεται ο τόπος διενέργειας μίας συναλλαγής (μέσω απόκρυψης του «IP address»). Παράλληλα, η ανάπτυξη της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών έχει επιτρέψει την ελαχιστοποίηση του κόστους οργάνωσης, εξ αποστάσεως. Αποτέλεσμα του τελευταίου είναι οι επιχειρήσεις να μπορούν να διαχειρίζονται, χωρίς μεγάλο κόστος και κόπο, τις δραστηριότητές τους, χωρίς να απαιτείται εγγύτητα μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία, του προμηθευτή και του καταναλωτή. Πρόσθετο όφελος που έχει προκύψει από την εξέλιξη στον τομέα της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών αποτελεί η μειωμένη ανάγκη για ανθρώπινο δυναμικό. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις αναπτύσσονται πλέον με μειωμένη ανάγκη προσωπικού, το οποίο, μάλιστα, μπορεί να βρίσκεται σε άλλον τόπο από την δραστηριοποίηση της επιχείρησης, προκειμένου για τον χειρισμό καθημερινών θεμάτων. Με άλλα λόγια, τα υλικοτεχνικά εμπόδια αίρονται, ολοένα και περισσότερο, ενώ, η παγκοσμιοποίηση εξελίσσεται όλο και πιο γρήγορα χάρη στην ανάπτυξη της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών. Πλέον, είναι ακόμη δυνατό και για τις μεσαίες επιχειρήσεις να επεκτείνουν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, χωρίς μεγάλο κόστος<sup>19</sup>.

Η ψηφιακή οικονομία εξαρτάται επίσης σε μεγάλο βαθμό από τα δεδομένα που συλλέγονται και που δημιουργούν αξία για μία επιχείρηση. Πηγή των δεδομένων μπορούν να είναι οι καταναλωτές (αγαθών ή υπηρεσιών), οι χρήστες εν γένει, οι προμηθευτές ή ακόμη να πηγάζουν από την ίδια την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελούν οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται ως μέσα κοινωνικής δικτύωσης στις οποίες ο χρήστης αυτών, δηλαδή ο καταναλωτής της υπηρεσίας, δημιουργεί αξία για αυτές, μέσω των προσωπικών δεδομένων που παράσχει ο ίδιος. Ειδικότερα, με την εγγραφή ενός προσώπου σε μία διαδικτυακή πλατφόρμα παρέχονται ορισμένες πληροφορίες από τον ίδιο ενώ, στην συνέχεια, παρατηρείται η συμπεριφορά του τελευταίου μέσω του μηχανισμού αναζήτησης («browsing preference») ή συνάγεται από τον συνδυασμό των δύο<sup>20</sup>. Η χρησιμότητα των δεδομένων για τις επιχειρήσεις που τις αξιοποιούν γίνεται ιδιαίτερα εμφανής στην περίπτωση των διαφημιστικών υπηρεσιών. Ειδικότερα, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η ψηφιοποίηση έχει οδηγήσει στο φαινόμενο του «datification», προξενώντας προβληματισμούς σε επίπεδο προστασίας προσωπικών δεδομένων τόσο σε επίπεδο Ευρωπαϊκό (δικαιώματα που προστατεύονται υπό το πρίσμα του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της

<sup>18</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 64

<sup>19</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 65 επομ.

<sup>20</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 70

Ευρωπαϊκής Ένωσης) όσο και σε διεθνές επίπεδο (προστασία δικαιωμάτων υπό το πρίσμα της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου)<sup>21</sup>.

Σύμφωνα με την πολυεθνική εταιρεία «McKinsey», στην δημοσιευμένη της μελέτη το 2011, υποστήριξε πως η συλλογή των επονομαζόμενων «Big Data», δηλαδή μαζικών δεδομένων, που συνίσταται από δεδομένα τόσο ιδιωτικά όσο και δημόσια, μπορούν να αξιοποιηθούν προκειμένου να δημιουργήσουν αξία ως εξής. Ο πρώτος τρόπος είναι η άκοπη και ταχεία προσβασιμότητα στα δεδομένα για τον ενδιαφερόμενο. Για παράδειγμα, ο δημόσιος τομέας μέσω της ταχείας ανταλλαγής δεδομένων που κατέχουν, μεταξύ των διάφορων υπηρεσιών, μπορεί να μειώσει τον χρόνο επεξεργασίας και ανταλλαγής αυτών ή, ακόμη, στον ιδιωτικό τομέα, στον τομέα της παραγωγής, η χρήση των δεδομένων μπορεί να επιταχύνει την προώθηση και την βελτίωση μίας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος καθώς προσαρμόζεται βάση της ζήτησης<sup>22</sup>.

Ένας άλλος τρόπος με τον οποίο η χρήση των «μεγάλων δεδομένων», «Big Data», μπορεί να συνεισφέρει στην δημιουργία αξίας είναι η άκοπη δυνατότητα έρευνας, μέσω των συλλεγμένων δεδομένων, προκειμένου για την ευκολότερη επιχειρηματική διαχείριση. Τα δεδομένα επιτρέπουν, ακόμη, τον διαχωρισμό των καταναλωτών σε κατηγορίες προκειμένου για την βέλτιστη παροχή υπηρεσιών ή βελτίωση παρεχόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις παρουσιαζόμενες, εκάστοτε, ανάγκες. Ένα παρουσιαζόμενο πλεονέκτημα επίσης, προκειμένου τα δεδομένα να δημιουργήσουν αξία, είναι η αντικατάσταση ή υποβοήθηση του ανθρωπίνου δυναμικού μέσω αυτοματοποιημένων αλγόριθμων για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων ή την μείωση κινδύνων. Παράδειγμα αποτελεί, στον δημόσιο τομέα, το ήδη εφαρμοζόμενο στην Ελλάδα από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, ανεύρεση, μέσω αυτοματοποιημένης αξιολόγησης, των ελεγχόμενων φορολογουμένων μέσω κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων, «risk analysis system», (χρησιμοποιώντας δεδομένα από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε.)<sup>23</sup>. Ακόμη, η πρόσφατη θέση σε λειτουργία των ηλεκτρονικών βιβλίων, στην Ελλάδα, μέσω της εφαρμογής του «MyDATA», με σκοπό την αυτοματοποιημένη συγκέντρωση και αξιοποίηση πληροφοριών αποτελεί ένα ακόμη παράδειγμα της αξιοποίησης της εξέλιξης της ψηφιοποίησης στην δημόσια διοίκηση. Με άλλα λόγια, η εξέλιξη της τεχνολογίας δεν έχει αφήσει ανεπηρέαστη και την ίδια την φορολογική διοίκηση. Έτσι, διαφάνεια και ψηφιοποίηση συμπορεύονται, υπό την έννοια ότι είναι δυνατή η πρόσβαση στα δημόσια δεδομένα, με αποτέλεσμα να καθίσταται περιττή ακόμη και επίσημη δημοσίευση αποφάσεων. Τέλος, η χρήση των «μεγάλων δεδομένων» επιτρέπει στις επιχειρήσεις την δημιουργία καινούργιων αγαθών και υπηρεσιών, βελτιωμένων με αποτέλεσμα την οικονομική τους ανάπτυξη<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.31 επομ.

<sup>22</sup> «Big Data: The next frontier for innovation, competition, and productivity» (2011), The McKinsey Global Institute Report , διαθέσιμη μελέτη στον ιστότοπο: [https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi\\_big\\_data\\_exec\\_summary.pdf](https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi_big_data_exec_summary.pdf), σελ. 4 επομ.

<sup>23</sup> Α.1476/2019 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

<sup>24</sup> «Big Data: The next frontier for innovation, competition, and productivity» (2011), The McKinsey Global Institute Report διαθέσιμη μελέτη στον ιστότοπο: [https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi\\_big\\_data\\_exec\\_summary.pdf](https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi_big_data_exec_summary.pdf), σελ. 4 επομ.

Η ψηφιοποίηση της οικονομίας έχει οδηγήσει και στην εμφάνιση και ανάπτυξη «πολύπλευρων» επιχειρηματικών μοντέλων, «multi - sided business models». Τα τελευταία φέρνουν σε επαφή, ως διαμεσολαβητές, τουλάχιστον δύο διακριτές ομάδες προσώπων που αλληλεπιδρούν μεταξύ τους είτε κατά θετικό είτε με αρνητικό τρόπο. Η θετική ανταπόκριση της μίας ομάδας προσώπων λειτουργεί θετικά στην άλλη με αποτέλεσμα την αύξηση των τιμών. Ένα παράδειγμα αποτελεί η αύξηση της επισκεψιμότητας μίας ιστοσελίδας του διαδικτύου, μέσω της διαφήμισής της, σε μία άλλη ιστοσελίδα.

Τα «πολύπλευρα» επιχειρηματικά μοντέλα παρουσιάζουν δύο βασικά χαρακτηριστικά. Το πρώτο είναι ευελιξία στην χρήση συλλεγμένων δεδομένων, τα οποία μπορούν να αξιοποιηθούν σε οποιονδήποτε χρόνο, προσαρμοσμένα στις καταναλωτικές ανάγκες και στην εξέλιξη της τεχνολογίας. Η προσβασιμότητα αποτελεί το δεύτερο. Ενώ τα παραδοσιακά μοντέλα επιχειρήσεων είχαν περιορισμένη δυνατότητα επέκτασης της αγοράς τους, πλέον, η ψηφιακή οικονομία έχει επιτρέψει την ευκολότερη προσβασιμότητα και επέκταση σε ξένες αγορές.

Ένα άλλο κοινό χαρακτηριστικό των ψηφιακών επιχειρήσεων αποτελεί η αλληλεπίδραση των χρηστών μεταξύ τους. Ένα απλό παράδειγμα αποτελεί η, πάλαι ποτέ, χρήση του «fax» ή τηλεμοιοτυπικών συσκευών που από μόνες τους δεν έχουν καμία χρησιμότητα. Αντιθέτως, δύο συσκευές επιτρέπουν την ανταλλαγή εγγράφων, από απόσταση. Η ανάγκη ταχύτερης και ευκολότερης διακίνησης των εγγράφων οδήγησε τα γραφεία στην αγορά τέτοιων συσκευών. Επομένως, η αλληλεπίδραση του κοινού λαμβάνει σημαντικό ρόλο στην ψηφιακή οικονομία.

Συνεχίζοντας, η δημιουργία μονοπωλίων, ειδικά στις περιπτώσεις όπου δεν βρίσκεται εδραιωμένη ήδη άλλη ανταγωνιστική επιχείρηση, ή ολιγοπωλίων είναι χαρακτηριστικό της ψηφιακής οικονομίας. Η δυνατότητα αυτή ενισχύεται, μάλιστα, όταν ένα δικαίωμα ευρεσιτεχνίας ή διανοητικής ιδιοκτησίας χορηγείται σε μία επιχείρηση προς εκμετάλλευση σε μία ορισμένη αγορά. Το τελευταίο οδηγεί στην αποκλειστική χρήση της υπηρεσίας (για παράδειγμα του ιστότοπου) από τον ενδιαφερόμενο συγκεντρώνοντας έτσι την «αξία» σε μία μόνο επιχείρηση. Το ίδιο συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία οι ενδιαφερόμενοι προτιμούν την χρήση της υπηρεσίας από έναν πάροχο, συγκεντρώνοντας κατά αυτόν τον τρόπο την αξία σε μία μόνο επιχείρηση. Πρόκειται για το κατονομαζόμενο φαινόμενο «network effect», δηλαδή διαδικτυακό φαινόμενο, κατά το οποίο η αξία ενός αγαθού ή μίας υπηρεσίας εξαρτάται από τον αριθμό των ατόμων που το κατέχουν ή το χρησιμοποιούν.

Τέλος, η εξέλιξη της τεχνολογίας έχει οδηγήσει στην μείωση του κόστους χρήσης του διαδικτύου τόσο για τον τελικό καταναλωτή όσο και για μία επιχείρηση. Αποτέλεσμα αυτού είναι η διείσδυση στην αγορά μίας επιχείρησης να απαιτεί χαμηλότερο κόστος όταν εκείνη δραστηριοποιείται μέσω διαδικτύου. Οι επιχειρήσεις γίνονται κυρίαρχες, κατά αυτόν τον τρόπο, σε μία αγορά μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα. Ωστόσο, η κυριαρχία αυτή δεν διατηρείται μέσα στον χρόνο καθώς

ανταγωνίστριες επιχειρήσεις κάνουν την εμφάνισή τους, με πιο εξελιγμένη τεχνολογία, καθιστώντας τις υπόλοιπες ξεπερασμένες. Προκειμένου να διατηρηθεί η κυριαρχία μίας επιχείρησης, εκείνες, επενδύουν στην έρευνα και ανάπτυξη, στην εξαγορά άλλων επιχειρήσεων («start-ups») ώστε να εξασφαλίσουν την πρωτοτυπία, την εισαγωγή καινοτόμων υπηρεσιών και αγαθών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β: Η κατανομή της αρμοδιότητας μεταξύ των Κρατών**

### ***Εισαγωγικές παρατηρήσεις***

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται η γέννηση της αρμοδιότητας ενός κράτους για την επιβολή φόρων. Παρουσιάζεται περιληπτικά το «πότε» γεννάται η αρμοδιότητα ενός Κράτους για την επιβολή φόρων τόσο εθνικά όσο και με βάση το διεθνές δίκαιο. Αποτελεί δε αναγκαία βάση προκειμένου να κατανοηθούν οι προκλήσεις που δημιουργεί η ψηφιακή οικονομία και η ταχύτατη εξέλιξή της. Στην συνέχεια, παρουσιάζεται η βασική δομή του διεθνούς φορολογικού δικαίου και η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών που προβαίνουν στην σύναψη συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που προκύπτει στις διασυνοριακές συναλλαγές. Τέλος, το παρόν κεφάλαιο κλείνει με την παρουσίαση των προκλήσεων που έχει δημιουργήσει η ψηφιακή οικονομία, ιδίως στις διασυνοριακές συναλλαγές και δραστηριότητες.

### ***1. Η αρμοδιότητα των Κρατών στην επιβολή φόρων***

Η επιβολή φορολογίας αποτελεί μία από τις βασικές εξουσίες ενός κυρίαρχου κράτους. Χωρίς την εξουσία αυτή δεν θα ήταν δυνατή η παροχή αγαθών από αυτό προς τους πολίτες του<sup>25,26</sup>. Η επιβολή φόρων δικαιολογείται, συνήθως, από τρεις κατηγορίες κρατικών λειτουργιών: την παροχή δημοσίων αγαθών, την αναδιανομή του εισοδήματος και την σταθεροποίηση της οικονομίας<sup>27</sup>. Αποτελεί έτσι επιλογή και εκδήλωση της κυριαρχίας κάθε κράτους η διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής της<sup>28</sup>. Αυτά, υπαγάγουν κατ' αρχήν σε φόρο τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επικράτειάς τους στα πρόσωπα που κατοικούν εντός αυτής αλλά και το σύνολο των προσώπων και οικονομικών γεγονότων που συνδέονται επαρκώς οικονομικά με αυτά<sup>29,30</sup>. Κάθε κράτος χρησιμοποιεί κριτήρια σύνδεσης όπως εκείνο της κατοικίας, της διαμονής και της υπηκοότητας προκειμένου να αξιολογήσει την φορολόγηση ή μη του πλούτου ενός προσώπου. Τα τελευταία, αποτελούν «νομικά» κριτήρια σύνδεσης του προσώπου που αξιολογούνται κατά την υπαγωγή του στην φορολογική αρμοδιότητα ενός κράτους<sup>31</sup>.

<sup>25</sup> Ola Ostaszewska και Belema R. Obuoforibo (2018), «Roy Rohatgi on International Taxation», Volume 1: Principles (2018), IBFD 2018, σελ. 9

<sup>26</sup> Jennifer Bird-Pollan (2018), «The sovereign right to tax: How Bilateral investment treaties threaten sovereignty», *Notre Dame Journal of Law, Ethics and Public Policy*, Vol. 32, No. 1, 2018, σελ. 119

<sup>27</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 2

<sup>28</sup> Jennifer Bird-Pollan (2018), «The sovereign right to tax: How Bilateral investment treaties threaten sovereignty», *Notre Dame Journal of Law, Ethics and Public Policy*, Vol. 32, No. 1, 2018, σελ. 119

<sup>29</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 23

<sup>30</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 313

<sup>31</sup> Wei Cui (2017), «Minimalism About Residence and Source», *Michigan Journal of International Law*, σελ. 248

Η υιοθέτηση όμως, ομοίων ή παρόμοιων κανόνων σύνδεσης από τα κράτη έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία του φαινομένου της διεθνούς διπλής ή πολλαπλής φορολογίας. Η διεθνής διπλή ή πολλαπλή φορολογία αποτελεί εμπόδιο στις διεθνείς συναλλαγές, στην ανταλλαγή κεφαλαίων και οδηγεί σε άνιση μεταχείριση των προσώπων που την υφίστανται. Αυτή δύναται να είναι είτε «νομική» όταν το ίδιο πρόσωπο φορολογείται από περισσότερα κράτη για την ίδια φορολογητέα ύλη και χρονική περίοδο είτε «οικονομική» όταν δύο διαφορετικά πρόσωπα φορολογούνται για την ίδια φορολογητέα ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο<sup>32,33</sup>. Το εμπόδιο που δημιουργείται κατά αυτόν τον τρόπο, για τις διεθνείς συναλλαγές, οδηγεί στην ανάγκη για αυτοπεριορισμό της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και την άρση των εμποδίων που δημιουργούνται. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της σύναψης συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (εφεξής Σ.Α.Δ.Φ.)<sup>34,35</sup>. Οι Σ.Α.Δ.Φ. αποτελούν υποκατηγορία συμβάσεων του δημοσίου διεθνούς δικαίου<sup>36</sup>.

## **2. Η φορολογία σε διασυνοριακές συναλλαγές και οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας**

Βασικά θέματα που απασχολούν το διεθνές φορολογικό δίκαιο αποτελούν η γέννηση της φορολογικής αρμοδιότητας ενός κράτους και η φορολογητέα ύλη στην οποία δύναται να επιβάλλει φόρο. Με άλλα λόγια, το πότε ένα κράτος έχει την χωρική αρμοδιότητα, την εξουσία επιβολής και είσπραξης ενός φόρου σε βάρος ενός προσώπου («enforcement jurisdiction»)<sup>37,38</sup>. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, τα κράτη υπαγάγουν κατ' αρχήν σε φόρο τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επικράτειάς τους από πρόσωπα που κατοικούν εντός αυτών αλλά και στο σύνολο των προσώπων και οικονομικών δραστηριοτήτων που συνδέονται επαρκώς οικονομικά με αυτές. Η αρμοδιότητα ενός κράτους να φορολογήσει ή όχι εξαρτάται από την απεριόριστη κατ' αρχήν εξουσία του να επιλέξει την φορολόγηση ενός προσώπου είτε ως κατοίκου αυτής για το παγκόσμιο εισόδημά του αλλά και όταν εκείνο δραστηριοποιείται εντός των γεωγραφικών ορίων του οικονομικά, δηλαδή όταν πηγάει εισόδημα σε αυτό. Στην τελευταία περίπτωση, το κράτος που ασκεί την φορολογική εξουσία αποτελεί το «κράτος πηγής» του εισοδήματος. Δύο αποτελούν, συνεπώς, τα κυρίαρχα κριτήρια σύνδεσης ενός προσώπου, που χρησιμοποιούν η πλειονότητα των κρατών προκειμένου να επιβάλλουν φόρο σε ένα πρόσωπο, η κατοικία του προσώπου και η πηγή του δημιουργούμενου εισοδήματος<sup>39,40</sup>.

<sup>32</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 313

<sup>33</sup> OECD (2017) «Model Tax Convention on Income and Capital», Condensed version, OECD Publishing, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en), σελ. 9

<sup>34</sup> OECD (2017) «Model Tax Convention on Income and Capital», Condensed version, OECD Publishing, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en), σελ. 9

<sup>35</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 314

<sup>36</sup> Katerina Perrou (2001) «Tax Treaty Interpretation in Greece», Kluwer Law International, σελ. 155

<sup>37</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 23

<sup>38</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 24

<sup>39</sup> IBFD (2021), «Taxation and Value Creation», European Association of Tax Law Professors and authors, σελ. 3

<sup>40</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 26

Προκειμένου να επιλυθεί το πρόβλημα της διπλής φορολογίας που δύναται να ανακύψει, τα κράτη έχουν προχωρήσει στην σύναψη διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με σκοπό την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ τους. Η πλειονότητα των συμβάσεων αυτών προέρχονται από την αξιοποίηση του μοντέλου της «Πρότυπης Σύμβασης» (Model Convention) που δημιούργησε ο Οικονομικός Οργανισμός Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), ήδη από το 1963. Εκτός από την ελάφρυνση των προσώπων από το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, οι Σ.Α.Δ.Φ. έχουν ως σκοπό και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής<sup>41</sup>.

Λόγω των παραπάνω, σταδιακά αναπτύχθηκαν γενικοί κανόνες διεθνούς φορολογικού δικαίου που μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται κανόνες της οικονομικής επιστήμης σύμφωνα με τους οποίους η επιβολή φόρων δεν θα πρέπει να δημιουργεί εμπόδια στο διεθνές εμπόριο. Στην δεύτερη κατηγορία εντάσσονται κανόνες βάσει των οποίων προκειμένου να προβεί ένα κράτος στην φορολόγηση ενός προσώπου θα πρέπει να υπάρχει επαρκής δεσμός μεταξύ του πρώτου και του δεύτερου. Η τρίτη κατηγορία επιτάσσει την δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης άπαξ του προσώπου για κάποιο δημιουργούμενο εισόδημα, κέρδος ή υπεραξία<sup>42</sup>.

Με γνώμονα τους αναφερόμενους γενικούς κανόνες, αναπτύχθηκαν και συντάχθηκαν οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Οι κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας επέτρεψαν κάθε φορά, που δημιουργείται αξίωση περισσότερων της μίας φορολογικής αρχής για επιβολή και είσπραξη ενός φόρου, να εξετάζεται εάν καταρχάς τυγχάνει εφαρμογής η υπογεγραμμένη σύμβαση μεταξύ των κρατών (εάν εντάσσεται σε μία από τις κατηγορίες των εισοδημάτων που συμφώνησαν τελικά τα κράτη να υπαγάγουν στο πεδίο εφαρμογής της) και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, την ένταξη του συγκεκριμένου εισοδήματος σε μία κατηγορία προκειμένου η σύμβαση να υποδείξει το πλέον αρμόδιο κράτος (που θα επιβάλλει και θα εισπράξει τον φόρο)<sup>43</sup>.

### **3. Ψηφιακή οικονομία και οι προκλήσεις που δημιουργούνται στο πεδίο του φορολογικού δικαίου**

Όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, προκειμένου να γεννηθεί φορολογική υποχρέωση ενός προσώπου σε ένα κράτος θα πρέπει εκείνο να συνδέεται με αυτό. Με βάση, συνεπώς, τον βαθμό σύνδεσης ενός προσώπου θα φορολογηθεί είτε για το παγκόσμιο εισόδημά του, όταν κατοικεί σε αυτό, είτε για μέρος του εισοδήματός του, όταν πηγάζει μέρος αυτού σε εκείνο. Σύμφωνα με τον κριτήριο σύνδεσης, δηλαδή το κράτος κατοικίας («residence state») ή το κράτος πηγής («source state») του εισοδήματος, γεννάται η φορολογική υποχρέωση ενός προσώπου. Οι κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών, έως το έτος 1992, είχαν ως σκοπό την ελάφρυνση, αν όχι

<sup>41</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 314

<sup>42</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 28

<sup>43</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 26

εξαφάνιση, της διπλής φορολογίας. Οι εξελίξεις στον τομέα της οικονομίας και της τεχνολογίας, ωστόσο, οδήγησαν τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. να ρυθμίσουν, μέσω των Σ.Α.Δ.Φ., και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί η ανισορροπία που δημιουργείται, ο Οικονομικός Οργανισμός Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) ξεκίνησε, από τα τέλη της δεκαετίας του 1990, να συζητά για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, ιδίως από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της τεχνητής μεταφοράς των κερδών τους. Το πρόβλημα, όπως παρατηρήθηκε από τον οργανισμό, δεν μπορούσε να αντιμετωπιστεί ατομικά και σε εθνικό επίπεδο αλλά μέσω της δημιουργίας μίας δέσμης ρυθμίσεων με χαρακτήρα πολυμερούς διεθνούς σύμβασης. Το αποτέλεσμα των εργασιών για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών είναι γνωστό σήμερα ως «Δράσεις BEPS»<sup>44</sup>. Έτσι, το 2014, προστέθηκε στην Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. ένα προοίμιο, ως αποτέλεσμα των εργασιών του «Ο.Ο.Σ.Α./G20» και την δημιουργία της Δράσης «BEPS» («Base Erosion and Profit Shifting») για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της τεχνητής μεταφοράς κερδών και την επέκταση του αντικειμένου των Σ.Α.Δ.Φ. στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής<sup>45</sup>. Σύμφωνα με αυτό, θα πρέπει η κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων, μεταξύ των χωρών, να βασίζεται σε ορισμένο επίπεδο αξίας δημιουργούμενο από επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε αυτές<sup>46</sup>. Το ζήτημα ωστόσο του που αφορά τον τρόπο που θα πρέπει να φορολογείται η ψηφιακή οικονομία απασχολεί τον οργανισμό ήδη από το 2013<sup>47</sup>.

Η διεθνοποίηση και ψηφιοποίηση της οικονομίας έχουν δημιουργήσει αναταράξεις και προκλήσεις στο πεδίο του φορολογικού δικαίου. Οι εξελίξεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την αποσταθεροποίηση των υφιστάμενων κανόνων και την ανισότητα στην συμμετοχή ορισμένων προσώπων στα δημόσια βάρη. Σύμφωνα έτσι με τα κοινά χαρακτηριστικά που παρουσιάζουν οι επιχειρήσεις στην ψηφιακή οικονομία, δηλαδή η συχνή έλλειψη φυσικής παρουσίας της και η σημαντική εξάρτηση σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, παρατηρείται πως το κράτος πηγής συχνά δεν διαθέτει, σύμφωνα πάντα με του ισχύοντες κανόνες σύνδεσης, αρμοδιότητα να φορολογήσει<sup>48</sup>.

Σκοπός των «Δράσεων BEPS» ήταν να αντιμετωπιστεί, μέσω της συντονισμένης δράσης, καταρχάς των κρατών μελών του Ο.Ο.Σ.Α., η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, μέσω της ενίσχυσης της διαφάνειας και της βεβαιότητας, της βελτίωσης της συνοχής των κανόνων φορολογικού δικαίου στις διασυννοριακές οικονομικές δραστηριότητες και της ενίσχυσης για απαίτηση «ουσίας πάνω από τον τύπο» («substance over form»). Με άλλα λόγια, οι δράσεις είχαν σκοπό την ευθυγράμμιση της φορολογίας με την δημιουργία αξίας, δηλαδή την φορολογία των κερδών όπου πράγματι δημιουργούνται. Η αποτελεσματικότητα των δράσεων εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια των

<sup>44</sup> Cécile Remeur, «Understanding BEPS, From Tax avoidance to Digital Tax Challenges» (2019), European Commission, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS\\_BRI\(2019\)642258\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf)

<sup>45</sup> OECD, «Model Convention on Income and Capital» (2021), σελ. 11

<sup>46</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 229

<sup>47</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 231

<sup>48</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 230

κρατών και στην ενσωμάτωση των ρυθμίσεων, κατά ομοιόμορφο τρόπο, στην εθνική τους νομοθεσία. Σήμερα, οι «Δράσεις BEPS» είναι στο σύνολό τους δεκαπέντε. Πρόκειται καταρχήν για «soft law», δηλαδή χωρίς νομική υποχρέωση υιοθέτησης, παρά μόνο για τα μέλη του, ενώ, προκειμένου να προστεθεί μία ρύθμιση απαιτείται η συμφωνία όλων των μελών.

Ακόμη, σκοπός των δράσεων δεν ήταν η ανανέωση των παλαιότερων κανόνων δικαίου κατανομής της φορολογικής εξουσίας αλλά η αντιμετώπιση των προκλήσεων, μέσω της θέσπισης πρόσθετων ρυθμίσεων, που εμφάνισε η εξέλιξη της οικονομίας στην δυνατότητα εκμετάλλευσης των «κενών δικαίου», από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Με άλλα λόγια, έγινε προσπάθεια αντιμετώπισης του προβλήματος «μπαλώνοντας» αυτά τα «κενά δικαίου», μέσω πρόσθετων ρυθμίσεων, που εκμεταλλεύονταν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αντί της θέσπισης νέων κανόνων δικαίου<sup>49</sup>. Κύριος στόχος του Ο.Ο.Σ.Α. είναι η προσπάθεια ευθυγράμμισης των κερδών των υποκειμένων και της δημιουργούμενης αξίας ώστε τελικά να φορολογεί το κράτος εντός του οποίου πράγματι δημιουργείται η δεύτερη<sup>50</sup>.

Το 2015, ο Ο.Ο.Σ.Α., κατόπιν υιοθέτησης δεκαπέντε (15) δράσεων, προχώρησε σε ανάλυση των θεμάτων που εγείρονται από την ψηφιοποίηση της οικονομίας, την ραγδαία ανάπτυξη και διάδοση της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών («information and communication technology», «ICT») στην έκθεση του που δημοσίευσε με τίτλο «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report».

Η ψηφιακή οικονομία, σε αντίθεση με την παραδοσιακή μορφή της, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, χαρακτηρίζεται καταρχήν από ισχυρή εξάρτηση σε άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Πλέον οι επιχειρήσεις, όπως παρατηρεί στην μελέτη του ο Ο.Ο.Σ.Α., στηρίζονται στην αυξημένη χρήση και αξιοποίηση δεδομένων τα οποία συλλέγουν, ονομαζόμενα «customer data». Τα τελευταία αξιοποιούνται από τις επιχειρήσεις και επιτρέπουν την δημιουργία και αύξηση των κερδών τους. Η εξέλιξη αυτή οδηγεί στην δημιουργία νέων εταιρικών μοντέλων, όπως αυτά παρουσιάστηκαν παραπάνω, που λειτουργούν με διαφορετικό τρόπο από εκείνες στις οποίες βασίστηκαν οι ισχύοντες κανόνες σύνδεσης («nexus rules»). Οι εξελίξεις στον τομέα της τεχνολογίας έχουν, ως εκ τούτου, σημαντικό αντίκτυπο στο status quo της οικονομίας, όπως την γνωρίζαμε μέχρι πρότινος, με αποτέλεσμα, οι κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας να καθίστανται πλέον παρωχημένοι και ξεπερασμένοι, παρά την θέσπιση πρόσθετων ρυθμίσεων (των «Δράσεων BEPS») όσον αφορά την κατανομή φορολογικής εξουσίας, προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και της αξίας που δημιουργείται, από τις φορολογικές αρχές των κρατών<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Cécile Remeur, «Understanding BEPS, From Tax avoidance to Digital Tax Challenges» (2019), European Commission, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS\\_BRI\(2019\)642258\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf)

<sup>50</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.230

<sup>51</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 16

Πρώτο θέμα που ανακύπτει αφορά τους ισχύοντες κανόνες σύνδεσης που δεν επιτρέπουν πλέον, με την σημερινή τους μορφή, την επιβολή φόρων στο δημιουργούμενο κέρδος μίας επιχείρησης<sup>52</sup>. Δεύτερο ζήτημα εγείρεται γύρω από την αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου των δεδομένων («data») που συλλέγεται, αποθηκεύεται, αναλύεται και αξιοποιείται από τις επιχειρήσεις αυξάνοντας την παραγωγικότητά της (καθώς από αυτά μαθαίνει και προσαρμόζει, με βάση τα διαθέσιμα δεδομένα, τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει<sup>53</sup>). Ακόμη, δημιουργούνται δυσκολίες γύρω από τον χαρακτηρισμό του είδους εισοδήματος για σκοπούς άμεσης φορολογίας. Τέλος, ζητήματα έχουν ανακύψει, σύμφωνα με την έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α., άπτονται της έμμεσης φορολογίας και την αποτελεσματική είσπραξη του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)<sup>54</sup>. Παρακάτω παρουσιάζονται οι προβληματισμοί που δημιουργεί η ψηφιοποίηση της οικονομίας στο πεδίο του φορολογικού δικαίου.

Το πρώτο ζήτημα που ανακύπτει στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας αποτελεί η ομοφωνία στο περιεχόμενο της έννοιας του «value creation», δηλαδή της δημιουργίας αξίας, που φαίνεται να αποτελεί σημαντικός παράγοντας προκειμένου να εντοπιστεί που δημιουργείται το κέρδος στα νέα ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα<sup>55</sup>. Ο αντίκτυπος που έχει η έννοια της «δημιουργίας αξίας» για την κατανομή των φορολογικών εξουσιών και αρμοδιοτήτων, μεταξύ του κράτους κατοικίας και του κράτους πηγής του εισοδήματος, είναι ένας «αρνητικός κανόνας» που σκοπεύει στον αποκλεισμό της εξουσίας μίας χώρας από την φορολογία<sup>56</sup>. Όπως εύστοχα παρατηρεί ο Γερμανός καθηγητής Schon, «η θεωρία πίσω από την έννοια της δημιουργίας αξίας, κατά κάποιον τρόπο, αντικατοπτρίζει όχι μόνο τις συνεισφορές των επιχειρηματικών μονάδων του φορολογουμένου στο συνολικό κέρδος της εταιρείας, αλλά αποτυπώνει και ποσοτικά τα λαμβανόμενα από την εκάστοτε κυβέρνηση οφέλη κατά την εν λόγω διαδικασία<sup>57</sup>». Με άλλα λόγια, προκειμένου να κατανοηθεί καλύτερα η εξουσία του κράτους να φορολογήσει την δημιουργία αξίας, λαμβάνεται υπόψη και η συνεισφορά του κράτους σε αυτήν, μέσω της χρήσης των υποδομών του, ως αναδιατύπωση της θεωρίας της ωφέλειας («benefit principle»)<sup>58</sup>. Βασικό ερώτημα που ανακύπτει αποτελεί το πως οι επιχειρήσεις της ψηφιακής οικονομίας προσθέτουν αξία και δημιουργούν επιχειρηματικά κέρδη, δηλαδή ποια είναι η λειτουργία της στη διεθνή φορολογία. Δεύτερο ερώτημα που ανακύπτει αποτελεί ποιο είναι το περιεχόμενο της έννοιας<sup>59</sup>.

<sup>52</sup> José Ángel Gómez Requena & Saturnina Moreno González (2017), «Adapting the concept of Permanent establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence», Intertax Volume 45, Issue 2, σελ. 733, Kluwer Law International BV, The Netherlands

<sup>53</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 41

<sup>54</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 13

<sup>55</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 5

<sup>56</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 77

<sup>57</sup> Wolfgang Schon (2019), «One Answer to Why and How to Tax the Digitalised Economy», Intertax 2019, Vol. 47, issue 12, σελ. 1006

<sup>58</sup> European Association of Tax Law Professors and authors, «Taxation and Value Creation» (2021), IBFD, EALTP International Tax series, Volume 19, σελ. 42

<sup>59</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 79

Καταρχάς, η έννοια της δημιουργίας αξίας αποκτά έντονη σημασία σε επίπεδο ενδοομιλικών συναλλαγών, δηλαδή μεταξύ συνδεδεμένων μερών, ενώ διερευνάται ποια είναι η συμβολή του κάθε μέρους στην δημιουργία της με σκοπό να κατανεμηθούν και φορολογηθούν κατά δίκαιο τρόπο τα επιχειρηματικά κέρδη και να μην διενεργείται τεχνητή μεταφορά κερδών. Με άλλα λόγια, σκοπός είναι η γέννηση φορολογικής υποχρέωσης όπου η αξία, εν τοις πράγμασι, δημιουργείται<sup>60</sup>. Στο σημείο αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η δημιουργία αξίας δεν ταυτίζεται ούτε με το εισόδημα αλλά ούτε με τα κέρδη των επιχειρήσεων. Το εισόδημα θα αντιστοιχούσε, ακριβέστερα, στην σύλληψη αυτής της αξίας με αποτέλεσμα να τίθεται το εύλογο ερώτημα του πώς θα ήταν δυνατό να φορολογείται η δημιουργία αξίας εάν αυτή δεν αποτελεί εισόδημα. Η δημιουργούμενη αξία που εμφανίζεται είναι τουλάχιστον ίση με το δημιουργούμενο εισόδημα από μία συναλλαγή<sup>61</sup>. Γνωρίζουμε ότι αντικείμενο φορολογίας είναι το εισόδημα. Εφόσον η δημιουργία αξίας δεν ταυτίζεται με το εισόδημα αλλά ούτε προβλέπεται από τους κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν την φορολογία τότε γιατί μας απασχολεί και τελικά τι αποτελεί η «δημιουργία αξίας»;

Η έννοια της «δημιουργίας αξίας» έχει χαρακτηριστεί από ορισμένους θεωρητικούς ως αόριστη έννοια που μπορεί να διαμορφώνεται διαφορετικά, ανάλογα, στην κάθε περίπτωση που διερευνάται. Κοινός τόπος ωστόσο αποτελεί η σύνδεσή του με το εισόδημα<sup>62</sup>. Η οικονομολόγος Johanna Hey χαρακτηρίζει την δημιουργία αξίας ως μία νέα μορφή πηγής εισοδήματος και κανόνας σύνδεσης<sup>63</sup>. Πλέον, εμφανίζεται το φαινόμενο να αξιολογούνται κριτήρια όπως είναι εκείνα του όγκου πωλήσεων, του αριθμού των χρηστών και η πρόσβαση στα δεδομένα που έχουν συλλεγεί. Ειδικότερα, προκειμένου να ανευρεθεί ο τόπος εγκατάστασης, η φυσική παρουσία δηλαδή, εξετάζονται συντελεστές, τα στάδια παραγωγής, που αξιοποιούνται προκειμένου να δημιουργηθούν επιχειρηματικά κέρδη. Με βάση αυτήν την προσέγγιση, οδηγείται κανείς στο συμπέρασμα πως, πλέον, ίσως να μην απαιτείται η φυσική παρουσία προκειμένου ένας φορολογούμενος να είναι υπόχρεος σε φόρο σε ένα κράτος. Από την άλλη, μία άλλη προσέγγιση βλέπει την ανάγκη ύπαρξης ενός φυσικού παράγοντα προκειμένου για την δημιουργία της αξίας, δηλαδή το ανθρώπινο στοιχείο. Σύμφωνα έτσι με την προσέγγιση αυτή, δημιουργία αξίας υπάρχει στον τόπο όπου το φυσικό στοιχείο, για παράδειγμα ο άνθρωπος, προσθέτει αξία – ένα διανοητικό στοιχείο – στο άυλο στοιχείο<sup>64</sup>.

Είναι γεγονός ότι η έννοια της «δημιουργίας αξίας» δύναται να λάβει διαφορετικό περιεχόμενο ανάλογα με το κράτος που την ερμηνεύει, πράγμα που δυσχεραίνει την επίτευξη ομοφωνίας. Τα περισσότερα κράτη χρησιμοποιούν τους κανόνες της λογιστικής (στην οποία γίνεται διάκριση μεταξύ

<sup>60</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.80

<sup>61</sup> European Association of Tax Law Professors and authors, «Taxation and Value Creation» (2021), IBFD, EALTP International Tax series, Volume 19, σελ.43

<sup>62</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.84

<sup>63</sup> Johanna Hey (2018), «Taxation where value is created», Bulletin for International Taxation, vol.72, issue 4-5, σελ.205

<sup>64</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.83 επομ.

της «λογιστικής αξίας» και «αγοραίας αξίας» ή «εύλογης τρέχουσας αξίας») προκειμένου να ερμηνεύσουν την έννοια αυτή. Το κράτος της Αυστρίας, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, όπως περιγράφουν οι Sabine Kirchmayr και Stefanie Geringer, θεωρείται σημαντικό ο διαχωρισμός μεταξύ των ιδιοπαραγόμενων και αγορασμένων παγίων καθώς τα πρώτα δεν δύναται λογιστικοποιηθούν παρά μόνο να καταχωρηθούν βάσει της αξίας που απαιτήθηκε για την δημιουργία τους. Πρόκειται για μία προσέγγιση που βρίσκεται σε συμφωνία με τους κανόνες λογιστικής. Αντίθετα, σε περίπτωση αγοράς παγίου, θα πρέπει εκείνο να καταχωρηθεί λογιστικά στο κόστος αγοράς. Όσον αφορά τα δεδομένα, «data», δεν έχει γίνει ακόμη μεγάλη συζήτηση, αναφορικά με την σύνδεσή του για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Παρόλα αυτά, αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο, τίθεται το ερώτημα του εάν η συλλογή δεδομένων οδηγεί στην κατηγοριοποίηση τους ως ιδιοπαραγόμενο περιουσιακό στοιχείο που οδηγεί στην ανάπτυξη και επέκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, κατά το αυστριακό δίκαιο, όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και το εισόδημα υιοθετείται η προσέγγιση της ουσίας υπεράνω του τύπου («substance over form») παρά το γεγονός ότι η αντίληψη του αυστριακού αστικού δικαίου της έννοιας του πραγματικού δικαιούχου («beneficial ownership») δεν συμφωνεί με εκείνη των κανόνων που αφορούν την φορολογία εισοδήματος. Τέλος, όσον αφορά την αρμοδιότητα φορολογίας λαμβάνοντας υπόψη την δημιουργία αξίας, εφόσον τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας ή είναι καταγεγραμμένα στο αρμόδιο μητρώο αυτής, φορολογείται ως εισόδημα από την διάθεση του. Με άλλα λόγια, δεν υφίσταται σύνδεσμος κατά το εσωτερικό δίκαιο της Αυστρίας προκειμένου να γεννηθεί αρμοδιότητα και εξουσία φορολογίας της<sup>65</sup>.

Από την άλλη, στην περίπτωση του Βελγίου, όπως περιγράφουν οι Enguerrand Marique και Karl Pauwels, η έννοια της «αξίας» δεν έχει έναν ορισμό ούτε για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος παρά το γεγονός ότι αναφέρεται συχνά στην νομοθεσία, ούτε έχει αναπτυχθεί στην νομολογία της αλλά ούτε γενικά στον νόμο. Όσον αφορά την σχέση μεταξύ της «δημιουργίας αξίας» και την φορολογία εισοδήματος, χρησιμοποιείται προσέγγιση που ευθυγραμμίζεται με τους κανόνες της λογιστικής επιστήμης. Συν τοις άλλοις, προκειμένου να φορολογηθεί μία επιχείρηση από την χώρα απαιτείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης χωρίς να εκτιμάται η εν τοις πράγμασι δημιουργία αξίας. Κατά την άποψη της Γερουσίας, η προσέγγιση της ευθυγράμμισης του διεθνούς φορολογικού δικαίου με την «δημιουργία αξίας» απαιτεί την λήψη μέτρων όχι εθνικά αλλά συλλογικά<sup>66</sup>. Στην Γαλλία, η αναφορά του όρου «αξία» είναι επίσης συχνή χωρίς όμως να εξηγείται είτε στον νόμο είτε από την νομολογία ενώ δεν νοείται η αναγνώριση της τεχνητής νοημοσύνης ως υποκειμένου φορολογίας (σε αντίθεση με την προσέγγιση που είχε το Ανώτατο Δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, στην υπόθεση της «*South Dakota v. Wayfair*», όπου το δικαστήριο σημείωσε ότι η τεχνητή νοημοσύνη δεν πρέπει να μένει αδιάφορη<sup>67</sup>). Η διαφοροποίηση του περιεχομένου της έννοιας, από το ένα εθνικό

<sup>65</sup> European Association of Tax Law Professors and authors, «Taxation and Value Creation» (2021), σελ.215 επομ., IBFD, EALTP International Tax series, Volume 19

<sup>66</sup> European Association of Tax Law Professors and authors, «Taxation and Value Creation» (2021), σελ.235 επομ., IBFD, EALTP International Tax series, Volume 19

<sup>67</sup> «SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC., ET AL» (2018), Supreme Court of the United States, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)

δίκαιο στο άλλο, δεν επιτρέπει μία κοινή κατανόηση του όρου πολλώ δε μάλλον να επιτρέψει την δημιουργία, ενιαία, ενός ορθά διεθνούς φορολογικού συστήματος λαμβάνοντας υπόψη τον τόπο δημιουργίας της αξίας<sup>68</sup>.

Στο πλαίσιο της νέας, ψηφιακής, οικονομικής πραγματικότητας, τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (τα οποία αποτελούνται από τα δεδομένα που συλλέγουν) είναι πρωταρχικής σημασίας και συμβάλλουν σημαντικά στην δημιουργία αξίας για τα κέρδη των επιχειρήσεων<sup>69</sup>. Το λογισμικό των εταιρειών με την σειρά του γίνεται όλο και χρησιμότερο περιουσιακό στοιχείο - πάγιο των νέων αυτών εταιρικών μορφών. Με άλλα λόγια, η συζήτηση που λαμβάνει χώρα γύρω από τα παραπάνω αφορά την εξέλιξη της τεχνολογίας και πως η δημιουργία αξίας («value creation») συνδέεται με εκείνη. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό επιτρέπει την κατανόηση του «γιατί» αυτή μας απασχολεί. Η αξία που διαθέτει η συγκεντρωμένη πληροφορία (τα δεδομένα) και η σχέση της με τις λειτουργίες, τα πάγια και τους κινδύνους που φέρουν οι επιχειρήσεις έχει εδραιωθεί. Ωστόσο, παραμένει ακόμα δύσκολο εγχείρημα ο προσδιορισμός του περιεχομένου της αξίας, εξαιτίας της ποικιλομορφίας των σημερινών συναλλαγών, της διάχυσης της πληροφορίας και ο εξ αποστάσεως χειρισμός της πληροφορίας<sup>70</sup>. Η συγκέντρωση των δεδομένων, δύναται να αυξήσει την κερδοφορία μίας επιχείρησης με πολλούς και διαφορετικούς τρόπους. Για παράδειγμα, η συλλογή των δεδομένων που προέρχεται εξ αποστάσεως και χωρίς ανάγκη φυσικής παρουσίας της επιχείρησης, μπορεί βελτιώσει και να εξατομικεύσει την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών αλλά και την λήψη αποφάσεων.

Είναι δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις συλλέγουν δεδομένα. Για σκοπούς λογιστικής, όπως σημειώνεται από τον Ο.Ο.Σ.Α., η αξία των δεδομένων που έχουν συγκεντρωθεί, όπως και κάθε άλλο ιδιοπαραγόμενο άυλο αγαθό, δεν θα εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης (δεν θα μπορούσε να αποδοθεί λογιστική αξία) ενώ δεν φαίνεται να μπορεί να συσχετιστεί με την δημιουργία κερδών της επιχείρησης για σκοπούς φορολογίας. Αντίθετα, στην περίπτωση των επιχειρήσεων που αγοράζουν τα δεδομένα αυτά δεν φαίνεται να δημιουργείται πρόβλημα εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις της ενώ η φορολόγηση της συναλλαγής αυτής καθεαυτής δεν δημιουργεί προβλήματα. Η αξία των δεδομένων («value of data») συνδέεται ακόμη, με την ενδεχόμενη δημιουργία επαρκούς συνδέσμου («nexus») ώστε να να γεννηθεί φορολογική αρμοδιότητα για ένα κράτος (παρά την απουσία φυσικής παρουσίας της εταιρείας που απαιτείται) και ανάγκη κατανομής της αρμοδιότητας<sup>71</sup>. Στην φορολογία εισοδήματος των εθνικών κρατών, φαίνεται η αξία να συνδέεται με ειδικούς κανόνες λογιστικής και αγοράς. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι, τα δεδομένα, εάν μπορούν να χαρακτηριστούν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθώς υπάρχει

<sup>68</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.89

<sup>69</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 102

<sup>70</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 10 επομ.

<sup>71</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 103

διχογνωμία ως προς αυτό, όπως ορθά επισημαίνει η Κατερίνα Πέρρου<sup>72</sup>, δεν αναφέρονται πουθενά στους ισχύοντες κανόνες ελληνικής λογιστικής νομοθεσίας ενώ δεν αποσαφηνίζεται εάν τα ίδια πρωτογενώς ή η επεξεργασία τους αποτελούν περιουσιακά στοιχεία<sup>73</sup>.

Ακόμη, επηρεάζονται από την ψηφιακή οικονομία και οι κανόνες «transfer pricing», δηλαδή η εξέταση των λειτουργιών, παγίων και κινδύνων που φέρει μία επιχείρηση προκειμένου να ανευρεθεί η πλέον ορθή τιμή τιμολόγησης. Αποτελεί δύσκολο εγχείρημα, για σκοπούς ανάλυσης λειτουργιών, παγίων και κινδύνων που φέρουν οι επιχειρήσεις να δοθεί μία αντικειμενική αξία στα δεδομένα, ξεχωρίζοντας αυτά από την διαδικασία με την οποία πραγματοποιείται η συλλογή τους. Η επιρροή των φορολογητέων αποτελεσμάτων, μέσω των δεδομένων, προσθέτει κατά αυτόν τον τρόπο την ανάγκη αξιολόγησης της αξίας τους αλλά και την δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης για την οντότητα που εμπλέκεται σε αυτά<sup>74</sup>.

Έως σήμερα, το ανθρώπινο δυναμικό ήταν καθοριστικό για την δημιουργία αξίας στην αλυσίδα παραγωγής. Η κατανομή της φορολογικής εξουσίας και υποχρέωσης εξαρτάται από τις λειτουργίες που επιτελούνται, τα ρίσκα που αναλαμβάνουν και τα πάγια που αξιοποιούνται από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις. Η ανάλυση αυτή επιτρέπει την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους και αξιοποιείται προκειμένου να εφαρμοστεί, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η «αρχή των ίσων αποστάσεων» για την εύρεση της «ορθής» τιμής μεταβίβασης και την δίκαιη φορολόγηση των κερδών, εκεί που πράγματι δημιουργούνται ώστε να μην διαβρωθεί η φορολογική βάση. Η νέα μορφή που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις με την ψηφιοποίηση της οικονομίας δύναται να επηρεάσουν και να τροποποιήσουν τους ισχύοντες κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης, «transfer pricing», μεταβάλλοντας και εκσυγχρονίζοντας την μέθοδο επιλογής του ελεγχόμενου μέρους στην συναλλαγή βάσει των παγίων, των λειτουργιών και των κινδύνων που επιτελεί. Εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης και της διάσπασης της αλυσίδας αξιών, ο διαχωρισμός των κινδύνων που αναλαμβάνονται και των παγίων, πλέον άυλα περιουσιακά στοιχεία, από τις λειτουργίες που επιτελούνται έχει οδηγήσει ανάγκη για εξέλιξη των διαθέσιμων εργαλείων για φορολογικό σχεδιασμό<sup>75</sup>. Το τελευταίο έχει ως αποτέλεσμα την ανάγκη για τροποποίηση των τωρινών κανόνων κατανομής της φορολογικής εξουσίας λόγω απεξάρτησης των επιχειρήσεων από την ανάγκη φυσικής παρουσίας τους για την δραστηριοποίησή τους<sup>76</sup>.

<sup>72</sup> Katerina Perrou (2020), «Taxation and Value Creation», EALTP Vienna Congress, σελ.3, διαθέσιμο στον ιστότοπο <http://www.ealtp.org>

<sup>73</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.89 επομ.

<sup>74</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 103

<sup>75</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 10

<sup>76</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 38

Ως επακόλουθο, επόμενο ζήτημα δημιουργείται στους κανόνες κατανομής σύμφωνα με την φυσική παρουσία και κατανομής των κερδών της μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών<sup>77</sup>. Η συλλογή των δεδομένων, μπορεί για παράδειγμα να διενεργείται σε μία χώρα, το λογισμικό που της επιτρέπει την συλλογή να αναπτύσσεται σε μία άλλη και η επεξεργασία των δεδομένων να συμβαίνει σε μία τρίτη. Η κατανομή των κερδών που θα αναλογούσε σε κάθε μία λειτουργία, που επιτελεί μία επιχείρηση, και η δίκαιη κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας δημιουργεί δυσχέρειες. Η προβληματική περιπλέκεται ακόμη περισσότερο στις περιπτώσεις όπου η συλλογή των δεδομένων γίνεται από διαφορετικές χώρες και για διαφορετικούς επιχειρηματικούς σκοπούς και τρόπους δημιουργίας κερδών<sup>78</sup>. Οι προβλέψεις που ισχύουν για τον προσδιορισμό της μόνιμης εγκατάστασης, «permanent establishment», προϋποθέτουν, σήμερα, την ύπαρξη φυσικής παρουσίας του νομικού προσώπου στο εσωτερικό ενός κράτους είτε μέσω σταθερού, ορισμένου γεωγραφικά σημείου με (ορισμένη διάρκεια) ώστε να προκύπτει η συμμετοχή στην οικονομική ζωή της χώρας είτε μέσω εξαρτημένου αντιπροσώπου. Η βούληση του φορολογούμενου να ιδρύσει μόνιμη εγκατάσταση είναι επίσης κρίσιμη σε αντιδιαστολή με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (τόπος που ασκούνται βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές λειτουργίες ή εργασίες).<sup>79</sup> Η νέα δομή των επιχειρήσεων που έχει δημιουργηθεί από την ψηφιοποίηση της οικονομίας και οι απευθείας πωλήσεις στους καταναλωτές των αγαθών από αποθήκες, που δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση βάσει των ισχύοντων κανόνων που αφορούν την μόνιμη εγκατάσταση, αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής της εξέλιξης<sup>80</sup>. Ως εκ τούτου, ο αυξημένος ρόλος των δεδομένων και η σημασία τους στην κερδοφορία μίας επιχείρησης, δημιουργεί προβληματισμούς πως μία επιχείρηση θα πρέπει να φορολογείται από το κράτος εντός του οποίου αυτά συλλέγονται ή εάν αυτά αξιολογούνται ορθώς για σκοπούς φορολογίας<sup>81</sup>.

Μία σημαντική εξέλιξη στην ψηφιοποίηση της οικονομίας αποτελεί και η εμφάνιση των κρυπτονομισμάτων στην αγορά και η «απονομισματοποίηση» της οικονομίας. Τα κρυπτονομίσματα βασίζονται στην τεχνολογία του ονομαζόμενου «blockchain». Το τελευταίο, εξελίχθηκε με την εμφάνιση του γνωστού σε όλους «Bitcoin». Πρόκειται για ένα φαινόμενο κατά το οποίο ένα κρυπτονόμισμα τίθεται σε λειτουργία μέσω μίας διαδικασίας που ονομάζεται «mining» και εκ των υστέρων αποθηκεύεται σε ένα ψηφιακό πορτοφόλι και δύναται να πουληθούν ή να διατεθούν για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Τα ψηφιακά νομίσματα αυτά ωστόσο δεν αντικατοπτρίζουν μία

<sup>77</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 12

<sup>78</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 103

<sup>79</sup> OECD (2017) «Model Tax Convention on Income and Capital», Condensed version, OECD Publishing, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en), σελ. 8

<sup>80</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 12

<sup>81</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 102

«πραγματική» αξία, όπως την γνωρίζουμε, δεν ελέγχονται κεντρικά από ένα κράτος και η ανωνυμία των συναλλασσομένων αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό τους<sup>82</sup>.

Τέλος, στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας εγείρονται τα εξής ζητήματα. Είναι γνωστό πως η φορολογική υποχρέωση στην έμμεση φορολογία γεννάται στο κράτος αποστολής των προϊόντων ή των υπηρεσιών δια των υποκείμενων σε αυτό. Η εφαρμογή των παραδοσιακών κανόνων στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) εμφανίζει προβλήματα στην σύγχρονη ψηφιακή οικονομία όταν οι συναλλαγές είναι διασυνοριακές. Ειδικότερα, δημιουργούνται προβλήματα στην εύρεση της τοποθεσίας στην οποία θα γίνει η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στον καταναλωτή, ιδίως στις περιπτώσεις όπου δεν φαίνεται να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του εμπόρου<sup>83</sup>. Στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν υφίσταται νομοθετικός ορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης παρά έχει γίνει νομολογιακή προσέγγιση από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Δ.Ε.Κ.) στις υποθέσεις «Berkolz» και «ARO Lease». Κατά τη νομολογία του Δ.Ε.Κ., προκειμένου να αξιολογηθεί η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης μίας επιχείρησης παρόχο υπηρεσιών απαραίτητα στοιχεία αποτελούν τα στοιχεία του μόνιμου και της κατάλληλης δομής προκειμένου να είναι δυνατή η κατάρτιση συμβάσεων και η λήψη αποφάσεων διαχείρισης<sup>84</sup>.

Πριν την δημοσίευση της έκθεσης του ΟΟΣΑ με τίτλο «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report» δεν είχε διεξαχθεί έρευνα που να παρουσιάζει τα ζητήματα που γεννώνται από την ψηφιοποίηση της οικονομίας στο φορολογικό δίκαιο. Στην υπό κρίση έκθεσή του, ο Ο.Ο.Σ.Α. αναγνωρίζει και παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά της ψηφιακής οικονομίας με την ανάγκη για σχεδιασμό καινούργιων κανόνων φορολογικού δικαίου. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται ιδίως στις προκλήσεις που δημιουργούνται όσον αφορά στον χαρακτηρισμό του εισοδήματος και στην κατανομή των κερδών για δίκαιη φορολόγηση. Μεγάλο τμήμα της μελέτης αποτελούν και οι δημιουργηθείσες προκλήσεις στον τομέα της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τις συναλλαγές των νέων μορφών επιχειρήσεων αναφορικά με την εξέλιξη των λειτουργιών, των παγίων και των κινδύνων που φέρουν. Τέλος, άλυτο θέμα αποτελεί η συμφωνία των κρατών για τον προσδιορισμό της έννοιας της «δημιουργούμενης αξίας», «value creation».<sup>85</sup>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ: Η φορολογία της ψηφιακής οικονομίας**

### ***Εισαγωγικές παρατηρήσεις***

<sup>82</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 43

<sup>83</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», σελ. 28 επομ.

<sup>84</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 201 επομ.

<sup>85</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 13 επομ.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. έχει επικεντρώσει την προσοχή του στην φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών («profits») σε συνάρτηση με την δημιουργία αξίας, «value creation», όπου συναντάται οικονομική δραστηριότητα. Βασικός προβληματισμός ωστόσο στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας είναι που αυτή δημιουργείται με σκοπό την δικαιότερη φορολόγηση αυτών<sup>86</sup>. Όπως έχει αναπτυχθεί ήδη, η ψηφιοποίηση της οικονομίας και οι νέες μορφές επιχειρηματικής δραστηριότητας που εμφανίζονται έχει δημιουργήσει προβλήματα στην ανεύρεση του τόπου όπου η αξία δημιουργείται και του τόπου όπου εκείνη τελικά εκδηλώνεται.

Η έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. με τίτλο «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report», που ακολούθησε τις δεκαπέντε δράσεις BEPS, δεν εμπεριέχει ορισμό της δημιουργούμενης αξίας παρά μόνο περιγράφει τον καίριο ρόλο που λαμβάνουν τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και, ιδίως, η συλλογή των δεδομένων για την δημιουργία επιχειρηματικών κερδών. Επισημαίνονται επίσης οι προκλήσεις που εμφανίζει στην εφαρμογή των ισχύοντων κανόνων κατανομής της φορολογικής εξουσίας και η ανάγκη αναθεώρησης αυτών. Η εξέλιξη της τεχνολογίας δείχνει να αλλάζει την μορφή με την οποία δημιουργείται η αξία που συμβάλλει στην δημιουργία κερδών των μεγάλων επιχειρήσεων<sup>87</sup>.

### ***Η φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας και οι προτεινόμενες λύσεις***

#### ***α) Η προσέγγιση του ΟΟΣΑ***

Τον Σεπτέμβριο του 2013 ιδρύθηκε από τον ΟΟΣΑ, κατόπιν αιτήματος των Υπουργών Οικονομικών των «G20», μία ομάδα εργασίας προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης και της Μεταφοράς Κερδών στην αλλοδαπή. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί το τελευταίο, εντοπίστηκαν 15 συγκεκριμένες δράσεις που απαιτούνται να ληφθούν από τα κράτη. Το σχέδιο αναγνώρισε τις προκλήσεις που δημιουργούνται από την ψηφιακή οικονομία και αποσκοπούσε στην ανάπτυξη νέων κανόνων για την αποφυγή της διπλής μη φορολόγησης. Το 2015, δημοσιεύτηκε η Δράση 1 του Σχεδίου BEPS που αφορούσε τη ψηφιακή οικονομία, παρουσιάζοντας τις προκλήσεις και πραγματευόταν ορισμένα μέτρα<sup>88</sup>. Ειδικότερα, είχε ως αντικείμενο την διερεύνηση τρόπων αντιμετώπισης των δυσκολιών που εμφανίζονται στην φορολόγηση των ψηφιακών επιχειρηματικών μοντέλων. Για την συντονισμένη εφαρμογή των δράσεων BEPS, ο Ο.Ο.Σ.Α. προχώρησε στην σύναψη μίας πολυμερούς σύμβασης και συγκεκριμένα, το 2017, εξήντα επτά κράτη υπέγραψαν την «Πολυμερή Σύμβαση για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών» («Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to

<sup>86</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 9

<sup>87</sup> Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal, σελ. 9

<sup>88</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report»

Prevent Base Erosion and Profit Shifting»), δηλαδή η γνωστή ως «Multilateral Instrument» ή «MLI». Πράγματι, με την έναρξη ισχύος της Πολυμερούς Σύμβασης στις 1.07.2018, από την στιγμή που τα κράτη δηλώνουν την επιθυμία για τροποποίηση των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ώστε να εισαχθούν οι ρυθμίσεις των δράσεων BEPS, δεν απαιτείται πλέον τροποποίηση αλλά η εισαγωγή των ρυθμίσεων γίνεται αυτομάτως<sup>89</sup>. Στην συνέχεια, δημοσιεύτηκε μία ενδιάμεση έκθεση, το έτος 2018, ονομαζόμενο «Interim Report»<sup>90</sup>, εξελίσσοντας τα ήδη διατυπωμένα στην έκθεση του 2015, παρουσιάζοντας τα μέτρα που έχουν ληφθεί από τα κράτη μέλη καθώς και προτεινόμενες λύσεις για ενιαία, πλέον, αντιμετώπιση των προβλημάτων που εγείρονται γύρω από την ψηφιοποίηση της οικονομίας<sup>91</sup>.

Έως το σημείο αυτό, τα σημαντικότερα συμπεράσματα ήταν τα εξής. Είναι πλέον ξεκάθαρο πως το κριτήριο του φορολογικού συνδέσμου, «nexus rule», πρέπει να αναθεωρηθεί. Τον Ιανουάριο του 2019, προτάθηκε από το «Περιεκτικό Πλαίσιο», «Inclusive Framework», του Ο.Ο.Σ.Α. μία δέσμη μέτρων, οργανωμένη σε δύο πυλώνες («two pillars solution») προκειμένου να επιτευχθεί μία κοινή βάση συμφωνίας για την αντιμετώπιση των θεμάτων που ανακύπτουν. Στην δημόσια διαβούλευση που έλαβε χώρα, δόθηκαν τρεις προτάσεις που οδηγούσαν τελικά, ως κοινός παρονομαστής, στην χώρα του χρήστη. Οι τρεις νέοι σύνδεσμοι, για την δημιουργία νέου συνδέσμου, ήταν οι εξής. Ο πρώτος σύνδεσμος αφορά την συμμετοχή του χρήστη, «user participation proposal» και ο δεύτερος την πρόταση για «δωσιδικία της διαφήμισης», «marketing intangibles», που λαμβάνει υπόψη την εκμετάλλευση άυλων περιουσιακών στοιχείων και συγκεκριμένα που λαμβάνουν υπόψη την εμπορική εκμετάλλευση των «trade intangibles»<sup>92</sup>. Τέλος, η τρίτη πρόταση ήταν η σημαντική οικονομική παρουσία της επιχείρησης, «significant economic presence»<sup>93</sup>.

Ο πρώτος πυλώνας, της πρότασης του Ο.Ο.Σ.Α., επικεντρώθηκε στην αρμοδιότητα φορολόγησης και στην αναθεώρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας όσον αφορά τα επιχειρηματικά κέρδη («capital gains») και των κανόνων σύνδεσης ή «nexus rules». Ο δεύτερος πυλώνας επικεντρώνεται στα ζητήματα διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της τεχνητής μεταφοράς των κερδών. Ειδικότερα, η δεύτερη προτεινόμενη δέσμη μέτρων έχει ως σκοπό την δημιουργία κανόνων αρμοδιότητας φορολογίας σε κράτη προκειμένου να εξασφαλιστεί η ελάχιστη φορολόγηση του εισοδήματος ψηφιακών επιχειρήσεων<sup>94</sup>.

Οι προτεινόμενες λύσεις του πρώτου πυλώνα ήταν οι εξής. Πρώτη αναθεώρηση ή μέτρο ήταν η λήψη υπόψη της συμμετοχής του χρήστη στην δημιουργία κερδών στις επιχειρήσεις («user participation or user contribution»). Συγκεκριμένα, ο πρωταρχικός ρόλος των χρηστών της ψηφιακής οικονομίας που

<sup>89</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 339 επομ.

<sup>90</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 60

<sup>91</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2018), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Interim Report»

<sup>92</sup> Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Transfer Pricing», σελ. 122, Νομική Βιβλιοθήκη

<sup>93</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.60

<sup>94</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 50

επιτρέπει στις επιχειρήσεις να δημιουργήσουν επιχειρηματικά κέρδη θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να δημιουργείται φορολογική υποχρέωση βάση αυτής και όχι βάση της μόνιμης εγκατάστασης, όπως ισχύει σήμερα με το κριτήριο της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης, σε ένα κράτος. Το τελευταίο προτάθηκε καθώς οι δραστηριότητες και η συμμετοχή του χρήστη παίζουν σημαντικό ρόλο στην δημιουργία εμπορικού ονόματος, στην συλλογή δεδομένων και άρα στην αύξηση «στοχευμένης» παραγωγικότητας και στην ανάπτυξη μάζας χρηστών που ενισχύει την θέση της επιχείρησης στην αγορά<sup>95</sup>. Βάσει των ισχύοντων κανόνων σύνδεσης, η δημιουργία αξίας – σύμφωνα με την οποία ο Ο.Ο.Σ.Α. θέλει την ευθυγράμμιση της φορολογικής αρμοδιότητας – δεν περιλαμβάνεται τελικώς στην αρμοδιότητα του κράτους όπου αυτή δημιουργείται (δηλαδή στην χώρα του χρήστη) παρά όπου ο διακομιστής, «server», είναι εγκατεστημένος. Για να θεωρηθεί ότι μία επιχείρηση διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, στην τοποθεσία που είναι εγκατεστημένος ο server, θα πρέπει ο «server» να έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία («υλικός server») και όχι απλά δεδομένα και λογισμικό («εικονικός server»)<sup>96</sup>. Διατυπώθηκαν ωστόσο επιφυλάξεις ως προς την ενδεχόμενη αδυναμία καθολικής εφαρμογής του μέτρου αυτού, στις περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις δεν δραστηριοποιούνται στον κλάδο των μέσων κοινωνικής δικτύωσης («social media businesses»), ή στις εταιρείες που αναπτύσσουν μηχανισμούς αναζήτησης («search engines») ή διαδικτυακά καταστήματα («online marketplaces»). Η ρύθμιση αυτή, δηλαδή η δημιουργία φορολογικής υποχρέωσης όπου οι χρήστες του διαδικτύου συνεισφέρουν στην αύξηση των εισοδημάτων των επιχειρήσεων αυτών, δεν είχε εφαρμοστεί ποτέ αλλά αποτέλεσε βάση για το Ηνωμένο Βασίλειο όταν εξέτασε την λήψη τέτοιων μέτρων<sup>97</sup>.

Επόμενη ρύθμιση που προτάθηκε αφορούσε την δημιουργία φορολογικής υποχρέωσης όπου αξιοποιείται το προϊόν της διαφήμισης, δηλαδή όπου εμφανίζεται ένα καταναλωτικό κοινό ή ο αποδέκτης της διαφήμισης. Σε αντίθεση με το πρώτο μέτρο, δεν στοχεύει μόνο τις ψηφιοποιημένες επιχειρήσεις αλλά έχει ευρύτερο πεδίο<sup>98</sup>. Ο Ο.Ο.Σ.Α. στην εν λόγω ρύθμιση αυτή δεν προχώρησε στον εννοιολογικό προσδιορισμό της «δωσιδικίας της διαφήμισης» («marketing jurisdiction»). Ακόμη, δεν διευκρινίστηκε σε τι συνίσταται το άυλο αγαθό της «εμπορίας διαφήμισης» αλλά κατονόμασε ως τμήμα της, τα δεδομένα που προέκυψαν από τους καταναλωτές – χρήστες του διαδικτύου, την αναπτυγμένη σχέση με τον πελάτη, την τεχνογνωσία, το εμπορικό σήμα και επωνυμία καθώς και το πελατολόγιο. Φαίνεται επίσης να ορίζεται ως δωσιδικία της διαφήμισης οπουδήποτε λαμβάνει χώρα μία συναλλαγή ως αποτέλεσμα της πραγματοποιούμενης διαφήμισης. Πρόκειται για ακόμη μία φορά για ρύθμιση η οποία δεν έχει εφαρμοστεί αλλά αποτέλεσε μέρος των προτεινόμενων μεταρρυθμίσεων στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (εφεξής Η.Π.Α.)<sup>99</sup>. Η πρόταση αυτή βλέπει έναν λειτουργικό σύνδεσμο μεταξύ των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούνται δια της

<sup>95</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.62

<sup>96</sup> OECD (2010), «COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION», σελ. 110, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

<sup>97</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 169 επομ.

<sup>98</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.62

<sup>99</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 171 επομ.

διαφήμισης και του κράτους όπου δραστηριοποιείται, είτε διότι δημιουργούνται στην χώρα αγοράς είτε διότι δημιουργήθηκαν δια στοχοθετημένων ενεργειών σε πελάτες και χρήστες (μέσω των δεδομένων που έχουν συλλεγεί)<sup>100</sup>.

Τρίτη προτεινόμενη λύση του πρώτου πυλώνα αποτέλεσε το κριτήριο της «σημαντικής οικονομικής παρουσίας» μίας επιχείρησης που θα επιτρέπει σε ένα κράτος να φορολογήσει παρά την απουσία φυσικής εγκατάστασης σε αυτό. Η σημαντική οικονομική παρουσία μίας επιχείρησης σημαίνει την εξέταση του βαθμού αλληλεπίδρασης που έχει μία επιχείρηση με τους χρήστες του διαδικτύου, μέσω της τεχνολογίας και των συναφών μέσων που χρησιμοποιεί. Η τελευταία αυτή πρόταση δεν είναι ξένη και πρωτοπόρα ως προσέγγιση αλλά έχει αξιοποιηθεί ήδη από την Ινδία, την Βόρεια Ντακότα Ηνωμένων Πολιτειών και άλλων πολιτειών των Η.Π.Α.. Πρόκειται για μία ρύθμιση που θα ενεργοποιείται εφόσον η παρουσία μίας επιχείρησης είναι τόσο σημαντική ώστε να παραμερίζεται η παραδοσιακή προσέγγιση της μόνιμης εγκατάστασης κατά την θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους. Προκειμένου να αξιολογηθεί η σημαντική οικονομική παρουσία μίας επιχείρησης θα διενεργείται ένας έλεγχος, τεστ, που εφόσον περαστεί επιτυχώς θα περνά στο επόμενο στάδιο του επιμερισμού. Ως εκ τούτου, πρόκειται για κριτήριο που λαμβάνει υπόψη του την διαρκή και εκτεταμένη διάδραση της επιχείρησης με τους κατοίκους μίας χώρας<sup>101</sup>. Εφόσον συνεπώς η οικονομική παρουσία μίας επιχείρησης κριθεί ως σημαντική, μετά από την διενέργεια του ελέγχου, το σύνολο των εισοδημάτων της θα επιμερίζεται σε κλάσματα με την μέθοδο του «fractional apportionment method». Η μέθοδος του επιμερισμού των κερδών μέσω κλασμάτων αποτέλεσε και μέρος της πρότασης της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την δημιουργία κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης («Common Consolidated Corporate Tax Base», «CCCTB») στις επιχειρήσεις και υπήρξε για καιρό ως προτεινόμενη λύση από το ακαδημαϊκό κοινό<sup>102</sup>.

Η γραμματεία του Ο.Ο.Σ.Α. παρουσίασε έτσι τον Οκτώβριο του 2019 μία ενοποιημένη προσέγγιση κατόπιν συγκερασμού των κοινών σημείων. Κοινός τόπος των παραπάνω προτεινόμενων ρυθμίσεων αποτελεί η δημιουργία νέων κανόνων σύνδεσης, «nexus», που θα βασίζονται πλέον όχι στην φυσική παρουσία μίας επιχείρησης σε ένα κράτος αλλά με βάση την ψηφιακή παρουσία της («digital presence»). Με άλλα λόγια, γίνεται ανακατανομή των κανόνων επιμερισμού της φορολογικής αρμοδιότητας, ώστε το κριτήριο σύνδεσης μίας επιχείρησης με ένα κράτος, για σκοπούς φορολογίας, να ενεργοποιείται λαμβάνοντας υπόψη την παρουσία της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, τις διενεργούμενες πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Οι επιχειρήσεις αυτές θα διαμορφώνουν κατά αυτόν τον τρόπο την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και δηλαδή των δημιουργούμενων εισοδημάτων. Ο υπολογισμός και η κατανομή δεν θα λαμβάνει χώρα σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, «arms length principle», αλλά μέσω

<sup>100</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.62

<sup>101</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.63

<sup>102</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 172 επομ.

μίας φόρμουλας. Η τελευταία, θα υπολογίζεται στη φορολογική βάση ενός ομίλου ή σε τμήμα αυτού με τρεις διακεκριμένες συνιστώσες. Η πρώτη συνιστώσα, θα λειτουργεί με ένα προκαθορισμένο κατώτατο όριο κερδών με σκοπό να απομονωθεί το υπολειμματικό κέρδος. Το τελευταίο θα είναι και αντικείμενο ανακατανομής ενώ θα απομονώνεται και θα υπόκεινται στους κανόνες της ενδοομιλικής τιμολόγησης και ονομάστηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α. «σύνηθες εισόδημα» («routine profit»). Ωστόσο, αυτό δεν κατονομάζεται ούτε περιγράφεται τελικά στο τι αυτό συνιστά ή πως προσμετράται. Στην συνέχεια, θα υπάρχει ένα ποσοστό ανακατανομής ώστε να ανευρίσκεται ένα κατάλληλο τμήμα υπολειμματικού κέρδους («share of deemed residual profit») που θα μπορεί να μοιραστεί σε χώρες αγοράς, ως κατανεμητέα φορολογική βάση («allocable tax base»). Κατά αυτόν τον τρόπο θα είναι δυνατή η διασφάλιση ότι παράγοντες, όπως είναι οι κίνδυνοι, να συνεχίσουν να αμείβονται και να κατανέμεται το υπολειμματικό κέρδος. Τρίτον, θα ρυθμιστεί ένας τρόπος κατανομής προκειμένου να μοιραστεί η φορολογητέα βάση μεταξύ των χωρών όπου υφίσταται αγορά. Το κλειδί αυτό, η ρύθμιση δηλαδή σύμφωνα με την οποία θα κατανέμεται η φορολογητέα βάση, θα βασίζεται σε εισόδημα του πεδίου εφαρμογής (που θα προέρχεται από τις χώρες όπου υφίσταται αγορά), όπως αυτό ορίζεται από τους κανόνες σύνδεσης, πηγής και το εκάστοτε πεδίο εφαρμογής. Η προτεινόμενη φόρμουλα έχει ως σκοπό την προσέγγιση με βάση το κέρδος ή το υπολειμματικό κέρδος.

Στην πρόταση αυτή, περιλαμβάνονται και προτάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας των εισοδημάτων που μπορεί να συμβεί μεταξύ της κατανεμηθείσας φορολογικής βάσης και με την εφαρμογή των κανόνων περί ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, το δεύτερο ποσό που δημιουργείται από την αμοιβή των συνδεδεμένων μερών που εκτελούν δραστηριότητες τύπου μάρκετινγκ και διανομής. Αποτελεί δε σκοπός η απλοποίηση της εφαρμογής των κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης για τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών αλλά και του κόστους συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους. Ως προς τις αναφερόμενες δραστηριότητες, μάρκετινγκ και διανομή, υπήρξε πρόταση δημιουργίας μίας λίστας που θα οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής καθώς και ποσοτικούς δείκτες για τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής<sup>103</sup>.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει πως η ενοποιημένη προσέγγιση του Ο.Ο.Σ.Α. χρησιμοποιεί μία σειρά από προτάσεις, όπως είναι η προσέγγιση με βάση την συνδρομή των χρηστών του διαδικτύου ενσωματώνοντας παράλληλα εκείνη της χρήσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου της δωσιδικίας της διαφήμισης. Ενσωματώνεται παράλληλα και προσέγγιση με βάση την σημαντική οικονομική παρουσία της επιχείρησης, που αξιοποιεί το κριτήριο των πωλήσεων. Φαίνεται δε να απομακρύνεται η απαίτηση μίας φυσικής εγκατάστασης για τους σκοπούς των ψηφιακών επιχειρήσεων<sup>104</sup>. Πλέον, οι κανόνες κατανομής της φορολογικής εξουσίας των κρατών προσαρμόζονται σύμφωνα με τον εν τοις πράγμασι τρόπο λειτουργίας της ψηφιακής οικονομίας και δηλαδή την εξέταση της συμμετοχής των χρηστών, στα δεδομένα αυτών και την αξιοποίησή τους. Τέτοια χαρακτηριστικά έχουν οι επιχειρήσεις όπως το Facebook ή η Google στις οποίες δημιουργείται αξία από την συμμετοχή των χρηστών του

<sup>103</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.256 επομ.

<sup>104</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 173 επομ.

διαδικτύου που συντελούν και στην δημιουργία αξιοποιήσιμων δεδομένων για αυτές με αποτέλεσμα την ενίσχυση της θέσης τους στην αγορά<sup>105</sup>.

Ο δεύτερος πυλώνας, «Pillar 2», επικεντρώνεται στην προσπάθεια αντιμετώπισης των εναπομεινάντων θεμάτων της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τεχνητής μεταφοράς κερδών («BEPS») και είναι γνωστός ως Πρόταση για έναν κατώτατο παγκόσμιο συντελεστή («GloBE Proposal-Global Anti-Base Erosion Proposal»). Σκοπός αποτελεί η δημιουργία κανόνων προκειμένου τα κράτη να δύνανται να φορολογήσουν όταν τα λοιπά εμπλεκόμενα κράτη δεν έχουν ασκήσει την φορολογική εξουσία τους ή την άσκησαν αλλά με χαμηλό συντελεστή<sup>106</sup>. Στην προκειμένη περίπτωση, συμφωνήθηκε από τα μέλη του Πλαισίου χωρίς Αποκλεισμούς να εξερευνηθεί μία προσέγγιση που αναγνωρίζει το δικαίωμα των κρατών, αφήνοντας ελεύθερη την διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος εκάστου, να φορολογούν το εισόδημα που φορολογείται από έτερο κράτος με συντελεστή κατώτερο του ελαχίστου. Ο δεύτερος πυλώνας αποτελείται από τέσσερις προτεινόμενες ρυθμίσεις. Η πρώτη αφορά μία πρόταση που εγκλείει το εισόδημα («income inclusion rule»), πρόταση αφορά την λήψη μέτρων για την αποφυγή της διπλής μη φορολόγησης, δηλαδή σε πληρωμές που διαφεύγουν της βάσης («base eroding payments»), που αναλύεται περαιτέρω σε έναν κανόνα υποφορολογημένων πληρωμών («an undertaxed payment rule») και έναν κανόνα υποκειμένου στον φόρο («a subject to tax rule»). Τέλος, υπάρχει και πρόβλεψη ενός κανόνα εκτροπής («switchover rule»)<sup>107,108</sup>. Όπως εύστοχα παρατηρεί η Αναπληρωτής Καθηγήτρια του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, Ελένη Θεοχαροπούλου, πρόκειται για δέσμη μέτρων που αφορούν όχι μόνο την ψηφιακή οικονομία<sup>109</sup>.

Η πρώτη προτεινόμενη ρύθμιση του «GloBE Proposal» συνίσταται στην φορολόγηση του εισοδήματος ενός αλλοδαπού κλάδου ή ελεγχόμενου μέρους εάν το εισόδημα αυτό δεν υπήρξε αντικείμενο, σε έτερο κράτος, του ελάχιστου συντελεστή («income inclusion rule»). Πρόκειται δε για προτεινόμενη λύση που δεν θα έχει εφαρμογή μόνο στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας αλλά καθολικά. Όπως παρατηρεί η Αναπληρωτής Καθηγήτρια του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, Ελένη Θεοχαροπούλου, θα μπορούσε να συμπληρώσει του υφιστάμενους κανόνες για τις Αλλοδαπές Ελεγχόμενες Εταιρείες («CFC Rules»)<sup>110</sup>. Η ρύθμιση αυτή βρίσκει προηγούμενα στους τελευταίους κανόνες (για τις Αλλοδαπές Ελεγχόμενες Εταιρείες, «CFC Rules») των δράσεων BEPS που χρησιμοποιούν έναν συντελεστή της χώρας της μητρικής. Συγκεκριμένα, ο προτεινόμενος αυτός κανόνας, θα λειτουργούσε με την επιβολή ενός ελάχιστου φόρου στο κράτος του μετόχου και λαμβάνοντας υπόψη ενός τμήματος του εισοδήματος, μερίδιο δηλαδή, εάν αυτό δεν υπήρξε

<sup>105</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.257

<sup>106</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.259 επομ.

<sup>107</sup> Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021), σελ. 50

<sup>108</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 174

<sup>109</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.260

<sup>110</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.261

αντικείμενο ενός πραγματικού ελάχιστου συντελεστή, άνω του ελάχιστου ορίου, στο κράτος που φορολογείται κανονικά αυτό. Με άλλα λόγια, θα λειτουργούσε σαν επιπρόσθετος φόρος μέχρι να συμπληρωθεί, τελικά, η πληρωμή του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή ενώ εξετάζεται η χρήση ενός σταθερού συντελεστή παρά ενός ποσοστού του φορολογικού συντελεστή. Κατά αυτόν τον τρόπο, θα εξασφαλίζεται, με βάση την άποψη των μελών του «Περιεκτικού Πλαισίου», πως τα εισοδήματα θα φορολογούνται, το εισόδημα δηλαδή ενός πολυεθνικού ομίλου, με έναν ελάχιστο συντελεστή, ανεξαρτήτως του τόπου δημιουργίας του ή διάθεσης. Τέλος, στην πρώτη αυτή πρόταση εξετάζεται και το ενδεχόμενο για πιθανές εξαιρέσεις, όταν αυτά είναι ήδη διαμορφωμένα σύμφωνα με την πέμπτη Δράση BEPS («Harmful Tax Practices», επιζήμιες δηλαδή φορολογικές πρακτικές), είτε για απόδοση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων είτε ακόμη για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών κάτω από ορισμένο όριο (σύμφωνα με τους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης) και επιλογές «ανάμεικτες», όπως για παράδειγμα το ενδεχόμενο οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι να αναμειγνύουν τα ήδη φορολογηθέντα με υψηλό συντελεστή εισοδήματα με εισοδήματα που υπήρξαν αντικείμενο χαμηλής φορολογίας ώστε το τελικό αποτέλεσμα να υπερβαίνει τον ελάχιστο συντελεστή φορολογίας<sup>111</sup>. Το μέτρο αυτό αποτέλεσε και τμήμα των ρυθμίσεων που πρότειναν και εισήγαγαν οι Η.Π.Α. στις προβλέψεις του νομοσχεδίου «GILTI» («Global Intangible Low-Tax Income») που θα παρουσιαστεί στην επόμενη υπό -ενότητα. Εξασφαλίζεται κατά αυτόν τον τρόπο ότι η συναλλαγή θα φορολογηθεί με έναν κατώτατο συντελεστή<sup>112</sup>.

Δεύτερη προτεινόμενη λύση αποτέλεσε το «switchover rule». Το τελευταίο αποτελεί μέτρο με παρόμοιες επιπτώσεις του πρώτου με την μόνη διαφορά ότι θα εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου το εισόδημα εξαιρείται από την φορολόγηση στην άλλη χώρα. Ο κανόνας αυτός θα επέτρεπε στο κράτος κατοικίας να εφαρμόσει την μέθοδο της πίστωσης, προκειμένου για την αποφυγή διπλή φορολογίας ενός εισοδήματος, αντί για εκείνη της εξαίρεσης όπου τα κέρδη θα αποδίδονται στην μόνιμη εγκατάσταση ή προέρχονται από την φορολόγηση ακίνητης περιουσίας να υπαχθεί σε έναν πραγματικό συντελεστή φορολογίας<sup>113,114</sup>.

Το τρίτο και τέταρτο μέρος του δεύτερου πυλώνα προβλέπει την φορολόγηση τουλάχιστον του ενός μέρους της συναλλαγής σε περίπτωση που στο άλλο μέρος δεν επιβλήθηκε φόρος ή υπήρξε μεν αντικείμενο φόρου αλλά με χαμηλό συντελεστή («base eroding payments») και συμπληρώνει τον πρώτο κανόνα<sup>115</sup>. Η πρόταση αυτή διακλαδώνεται σε δύο επιμέρους κανόνες, ενός κανόνα υποφορολογημένων πληρωμών («an undertaxed payment rule») και έναν κανόνα υποκειμένου στον φόρο («a subject to tax rule»). Η τρίτη προτεινόμενη ρύθμιση, που αφορά τις υποφορολογημένες πληρωμές, προβλέπει την φορολόγηση στην πηγή – πέραν του ήδη παρακρατούμενου φόρου που

<sup>111</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.261 επομ.

<sup>112</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 174 επομ.

<sup>113</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 174 επομ.

<sup>114</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.263 επομ.

<sup>115</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.264

ενδεχομένως επιβλήθηκε - εάν επί της συναλλαγής αυτής δεν επιβλήθηκε ένα ελάχιστο ποσό φόρου. Η πρόταση περιέχει και έναν έλεγχο για τον προσδιορισμό της περίπτωσης όπου υπήρξε υποφορολόγηση. Τέλος, προτάθηκε η εισαγωγή ενός νέου κανόνα υποκειμένου στον φόρο εντός της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ο νέος αυτός κανόνας, θα προβλέπει την εφαρμογή πλεονεκτήματος μόνο σε περίπτωση που επιβλήθηκε ένα ελάχιστο (κατώτατο) ποσό φόρου στο νομικό πρόσωπο. Ο κανόνας αυτός θα ήταν μία προσθήκη ενός νέου αντικαταχρηστικού κανόνα που θα επέτρεπε με συγκεκριμένη προϋπόθεση την χορήγηση πλεονεκτήματος σε αντίθεση με τους παραδοσιακούς γενικούς αντικαταχρηστικούς κανόνες. Η εφαρμογή πλεονεκτήματος, εν προκειμένω, θα αφορά την δυνατότητα μείωσης ή εξαιρέσης από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που φορολογήθηκε με έναν κατώτατο συντελεστή φόρου. Πρόκειται για ρύθμιση που ομοιάζει με την πρώτη καθώς καταλήγουν σε ένα κοινό αποτέλεσμα, το οποίο είναι εκείνο της επιβολής ενός ελάχιστου ποσού φόρου<sup>116</sup>. Η ρύθμιση αυτή είχε υπάρξει ήδη προτεινόμενο μέτρο της δράσης «BEPS» ενώ ο μηχανισμός της προέρχεται από τις ΗΠΑ που ενσωμάτωσε μία τέτοια ρύθμιση (με την ονομασία «BEATS», δηλαδή «Base Erosion Anti-Abuse Tax»). Ακόμη, ο κανόνας αυτός υπήρξε μέρος της ενωσιακής οδηγίας κατά της φοροαποφυγής («A.T.A.D.», ήτοι «Anti Tax Avoidance Directive»). Σε αντίθεση με τον πρώτο πυλώνα, στον οποίο οι προτεινόμενες ρυθμίσεις μπορούν να εφαρμοστούν διαζευκτικά, ο δεύτερος πυλώνας προτάθηκε να εφαρμοστεί συνδυαστικά<sup>117</sup>.

Όπως επισημάνθηκε από το «Περιεκτικό Πλαίσιο» του Ο.Ο.Σ.Α., προτού ενσωματωθούν ρυθμίσεις και θεσπιστούν νέοι κανόνες, θα πρέπει να επιλυθούν αρκετά θέματα. Για παράδειγμα, μεταξύ άλλων, θα πρέπει να επιλυθούν ζητήματα όπως το τι συνιστά τελικά η δημιουργούμενη αξία, πως αυτή θα εντοπίζεται και πως θα κατανέμονται τα εισοδήματα. Στην περίπτωση της πρότασης για την λήψη υπόψη της συνδρομής των χρηστών στην δημιουργία κερδών, θα πρέπει να διευκρινιστεί πως θα υπολογίζεται το περιθώριο κέρδους, πως οι χρήστες συμβάλλουν στην δημιουργία των κερδών των επιχειρήσεων ή ακόμη σε ποια κράτη και σε ποιο ποσό αναλογούν τα κέρδη αυτά. Η πρόταση για το άυλο αγαθό της διαφήμισης, «marketing intangible», δεν ορίζει τι ακριβώς συνιστά αυτό το αγαθό, πως υπολογίζεται το περιθώριο κέρδους μέσω αυτού ή ακόμη πως θα κατανεμηθεί η φορολογική αρμοδιότητα σε αυτό. Επίσης, η πρόταση για την σημαντική οικονομική παρουσία μίας επιχείρησης αφήνει άλυτο το ερώτημα του πως υπολογίζεται αυτή ή πως θα κατανεμηθεί η φορολογική εξουσία μεταξύ των κρατών<sup>118</sup>. Τα παραπάνω αποτελούν μόνο μέρος των προβληματισμών που προκύπτουν από τις προτεινόμενες μεθόδους. Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις φαίνεται να παρουσιάζουν την οργάνωση της ψηφιακής οικονομίας και τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την θέσπιση νέων κανόνων επιμερισμού των επιχειρηματικών κερδών.

Τον Οκτώβριο του 2021, επιτεύχθηκε συμφωνία στην οποία συμμετέχουν εκατόν τριάντα επτά (137) κράτη για την υιοθέτηση της «Λύσης Δύο Πυλώνων», «Two Pillar Solution». Καταρχήν, ιδρύεται ένας

<sup>116</sup> Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.265 επομ.

<sup>117</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 174 επομ.

<sup>118</sup> Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review, σελ. 176 επομ.

καινούργιος κανόνας σύνδεσης, ειδικού σκοπού, βάσει του οποίου τα κέρδη των επιχειρήσεων θα μπορούν να φορολογηθούν στις χώρες αγοράς όπου δημιουργούνται κέρδη («market jurisdiction») ενώ αφορά επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών (τζίρος) πάνω από είκοσι (20) δισεκατομμύρια και κέρδη προ φόρων δέκα τοις εκατό (10%). Προκειμένου μία χώρα να φορολογήσει τα κέρδη στην χώρα όπου διενεργούνται αγορές θα πρέπει η επιχείρηση να ξεπερνά το κατώφλι του ενός (1) εκατομμυρίου ευρώ. Το όριο αυτό, σε περίπτωση που πρόκειται για κράτος στο οποίο το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (Α.Ε.Π.) του είναι χαμηλότερο των σαράντα (40) δισεκατομμυρίων ευρώ, ορίζεται στις διακόσιες πενήντα χιλιάδες. Παράλληλα, το εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) των κερδών μίας πολυεθνικής εταιρείας που υπερβαίνει το όριο του δέκα τοις εκατό (10%) των κερδών, προ φόρων, κατανέμεται με την χρήση κλειδας εισοδήματος, «revenue based allocation key», στις χώρες αγοράς. Χώρα πηγής ορίζεται η χώρα όπου βρίσκεται ο τελικός καταναλωτής του αγαθού ή της υπηρεσίας. Προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή, όπως έγινε και στην περίπτωση της δέσμης Δράσεων BEPS, πρόκειται να υπογραφεί μία Πολυμερής Σύμβαση που θα εφαρμοστεί μέσα στο 2023. Με την υπογραφή της τελευταίας, τα υπάρχοντα μέτρα που έχουν ληφθεί ατομικά από τα κράτη, θεσπίζοντας δηλαδή σε εθνικό επίπεδο φόρους στις ψηφιακές υπηρεσίες («digital service tax»), θα καταργηθούν ενώ δεσμεύονται να παραλείψουν την θέσπιση νέων για το μέλλον. Τέλος, τα κράτη δεσμεύονται να παραλείψουν την θέσπιση νέων μέτρων από τις 8 Οκτωβρίου, ημερομηνία κατά την οποία επετεύχθη η συμφωνία για την «Λύση Δύο Πυλώνων» έως και την έναρξη εφαρμογής της Πολυμερούς Σύμβασης<sup>119</sup>.

Στην συνέχεια, ο δεύτερος πυλώνας προβλέπει κανόνες που καθιερώνουν ένα παγκόσμιο σύστημα για την ελάχιστη φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων, ένας δηλαδή «ελάχιστος παγκόσμιος φόρος», και αλληλένδετων κανόνων που θα ενταχθούν τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας<sup>120</sup>. Ειδικότερα, προτείνεται να υιοθετηθούν κανόνες στο εσωτερικό έκαστης εθνικής νομοθεσίας, με σκοπό την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, που θα λειτουργούν συμπληρωματικά. Με τον πρώτο κανόνα τα κράτη συμφώνησαν την υιοθέτηση κανόνων προκειμένου οι μεγάλες επιχειρήσεις, «MNEs», να πληρώνουν ένα ελάχιστο ποσό φόρου στις χώρες όπου αυτές δραστηριοποιούνται. Για να είναι το τελευταίο δυνατό, επιβάλλεται ένα επιπλέον φόρος στην μητρική εταιρεία του ομίλου επί των εισοδημάτων που αποκτά από τα συνδεδεμένα μέρη και έχουν φορολογηθεί με συντελεστή χαμηλότερο του δεκαπέντε τοις εκατό (15%)<sup>121</sup>. Πρόκειται για τον κανόνα «income inclusion rule», κανόνας «IIR», που αναφέρθηκε παραπάνω ως κανόνας που εγκλείει ή συμπεριλαμβάνει το εισόδημα. Τα κράτη δύνανται να εφαρμόσουν το μέτρο σε πολυεθνικές εταιρείες που έχουν έδρα σε αυτές ακόμη και αν το όριο δεν πληρείται. Από την άλλη, ο δεύτερος προτεινόμενος κανόνας προκειμένου για την ένταξη στην εθνική νομοθεσία είναι αυτός της «υποφορολογημένης πληρωμής», «undertaxed payment rule» ή κανόνας «UTPR» που προβλέπεται να εφαρμοστεί στις αρχές του 2024. Οι τελευταίοι δύο

<sup>119</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 342

<sup>120</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 342 επομ.

<sup>121</sup> OECD (2021), «Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS», OECD, Paris, σελ. 7, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

κανόνες δεν είναι υποχρεωτικοί στην ενσωμάτωσή τους, αλλά σε περίπτωση που ενσωματωθούν θα πρέπει να ακολουθήσουν την κοινή προσέγγιση, αλλά σκοπούν στην ομοιόμορφη προσέγγιση των κρατών. Οι εν λόγω κανόνες «GloBE» τυγχάνουν εφαρμογής στις πολυεθνικές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών που ξεπερνούν το όριο των επτακοσίων πενήντα (750) εκατομμυρίων ευρώ<sup>122</sup> όπως εκείνο καθορίζεται στην Δράση BEPS 13 («Transfer Pricing Documentation and country - by - country Report»). Τέλος, αναφέρονται και εξαιρέσεις από την εφαρμογή των κανόνων, εξαιρούμενες οντότητες, από την εφαρμογή των παραπάνω κανόνων.

Το δεύτερο τμήμα του πυλώνα δύο αποτελείται από έναν κανόνα που προτείνεται η ένταξή του στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Πρόκειται για τον κανόνα «subject to tax rule» (κανόνας «STR») που αναφέρθηκε παραπάνω, δηλαδή της υπαγωγής σε φορολογία. Σύμφωνα με τον τελευταίο, η χώρα πηγής του εισοδήματος έχει την εξουσία να επιβάλει φόρο σε ορισμένες πληρωμές προς συνδεδεμένα μέρη όταν στην χώρα κατοικίας υπήρξαν αντικείμενο χαμηλής φορολογίας. Στην προκειμένη περίπτωση, ο συντελεστής ορίζεται στο εννέα τοις εκατό (9%). Ο τελευταίος κανόνας επειδή παρουσιάζει βαρύτητα για τις χώρες που δεν είναι αναπτυγμένες, αλλά αναπτυσσόμενες, υπάρχει δυνατότητα εφόσον ζητηθεί, να συμφωνηθεί μόνο στην περίπτωση των παθητικών εισοδημάτων, όπως είναι οι τόκοι ή τα δικαιώματα, και σε άλλες πληρωμές στην χώρα του πραγματικού δικαιούχου. Συν τοις άλλοις, προβλέπονται και οι εξαιρέσεις στον κανόνα ώστε να αποφευχθούν πιθανές δυσανάλογες επιβαρύνσεις καθώς και τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής των κανόνων<sup>123</sup>.

### **β) Η προσέγγιση των Ηνωμένων Πολιτειών**

Η οργάνωση της φορολογικής πολιτικής στις Η.Π.Α. άλλαξε ραγδαία, μετά το έτος 2017, με την πράξη νομοθετικού περιεχομένου που αφορούσε φορολογικές ελαφρύνσεις και εργασιακά θέματα, «*Tax Cuts and Jobs Act*» («TCJA»). Μέρος των μεταρρυθμίσεων αφορούσαν την ευμενέστερη φορολογική πολιτική για τις αμερικάνικες επιχειρήσεις, ώστε να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά τους, με ταυτόχρονη συμμόρφωση σε νέους κανόνες. Ακόμη, με το νομοθέτημα αυτό εισήχθησαν νέα φορολογικά βάρη. Πριν την εισαγωγή των ρυθμίσεων ήταν δυνατό για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να διαβρώσουν την φορολογική τους βάση και να μεταφέρουν, τεχνητά, τα επιχειρηματικά τους κέρδη προκειμένου να φορολογηθούν μόνο εν μέρει. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές εξουδετέρωσαν τα υπάρχοντα κίνητρα για φοροαποφυγή<sup>124</sup>. Η πρώτη μεταρρύθμιση που επήλθε, αφορά την διευκόλυνση των αμερικανικών επιχειρήσεων να ανταγωνιστούν τις αλλοδαπές επιχειρήσεις. Η δεύτερη κατηγορία ρυθμίσεων έχει ως σκοπό την προστασία της φορολογικής βάσης από την διάβρωση της μέσω νέων κανόνων φορολόγησης με βάση της αρχής της εδαφικότητας. Τέλος, η τρίτη

<sup>122</sup> OECD (2021), « Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS», OECD, Paris, σελ. 8, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

<sup>123</sup> Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση, σελ. 342 επομ.

<sup>124</sup> Daniel Bunn (2021), «U.S. Cross-border Tax Reform and the Cautionary Tale of GILTI», Tax Foundation, σελ. 3

ρύθμιση αφορά ένα μεταβατικό φορολογικό καθεστώς σε κέρδη που προέκυψαν στην αλλοδαπή, ταυτόσημη με την παραπάνω αναφερόμενη ρύθμιση «subject to tax rule».

Η πρώτη κατηγορία μεταρρυθμίσεων προέβλεψε την μείωση του φορολογικού συντελεστή, σε ομοσπονδιακό επίπεδο, για τα κέρδη των επιχειρήσεων (ο συντελεστής μειώθηκε από τριάντα πέντε (35%) τοις εκατό σε είκοσι ένα (21%) τοις εκατό πράγμα που επέτρεψε την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων (ο φορολογικός συντελεστής ήταν μέχρι τότε από τους υψηλότερους παγκοσμίως ενώ πλέον ακολουθεί τον μέσο όρο). Το μέτρο αυτό είχε ως σκοπό την αποτροπή των επιχειρήσεων από τον φορολογικό σχεδιασμό. Παράλληλα με το τελευταίο, προβλέφθηκε η φορολογική απαλλαγή, εξαίρεση δηλαδή, των εισπραττόμενων μερισμάτων αλλοδαπής. Σκοπός των παραπάνω ρυθμίσεων ήταν η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής (μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης ή της τεχνητής μεταφοράς κερδών) που ωθούσε η ύπαρξη διαφορετικών υφιστάμενων φορολογικών συντελεστών στα επιχειρηματικά κέρδη. Οι ρυθμίσεις αυτές επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να εισπράττουν τα αλλοδαπά κέρδη των συνδεδεμένων μερών χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση ώστε να επενδυθούν εκ νέου είτε στο εσωτερικό των Η.Π.Α. είτε στην αλλοδαπή. Πρόκειται για μία στροφή προς ένα σύστημα φορολογίας που βασίζεται στην αρχή της εδαφικότητας («territoriality») και όχι στην φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος («worldwide income tax») στο κράτος της έδρας του νομικού προσώπου. Με άλλα λόγια, η υποβολή σε φορολογία μόνο των κερδών που προκύπτουν εντός του κράτους εγκατάστασης<sup>125</sup>.

Συν τοις άλλοις, οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις εισήγαγαν φορολογικά πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις προκειμένου αυτές να διατηρήσουν στο εσωτερικό τις λειτουργίες που συνδέονται με την αξιοποίηση των άυλων περιουσιακών τους στοιχείων. Ειδικότερα, το τελευταίο μέτρο επιτρέπει στις επιχειρήσεις που διενεργούν εξαγωγικές δραστηριότητες, αξιοποιώντας τα άυλα περιουσιακά τους στοιχεία, να εισπράττουν μερίσματα (ως εισόδημα από δικαιώματα) και να τα εξαιρούν από την φορολόγηση. Η διατήρηση ενός χαμηλού συντελεστή φορολογίας των επιχειρηματικών κερδών συντελεί στην αποφυγή μετακίνησης της λειτουργίας αυτής σε κάποιο τρίτο κράτος ενώ το εισόδημα που προκύπτει δύναται να επανεπενδυθεί από την εταιρεία ή τους μετόχους, με απώτερο σκοπό την οικονομική ανάπτυξη.

Οι μεταρρυθμίσεις αυτές οδήγησαν στην δημιουργία ενός ευνοϊκότερου φορολογικού περιβάλλοντος για τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, υπήρξαν αμφιβολίες για το εάν θα αρκούσαν προκειμένου να αποφευχθεί η φοροαποφυγή, μέσω της μεταφοράς των κερδών τους σε χώρες με χαμηλό ή χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Προκειμένου να αντιμετωπιστούν τα μειονεκτήματα της φορολόγησης με βάση την αρχή της εδαφικότητας, οι Η.Π.Α. εισήγαγαν χαμηλό φόρο στα εισοδήματα από δικαιώματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή από συνδεδεμένα μέρη («Global Intangible Low Tax Income», «GILTI») και την θέσπιση ενός κατώτατου συντελεστή φορολόγησης για τα κέρδη των ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό τους («Base Erosion and Anti-Abuse Tax», «BEAT»).

<sup>125</sup> Daniel Bunn (2021), «U.S. Cross-border Tax Reform and the Cautionary Tale of GILTI», Tax Foundation, σελ. 10

Το πρώτο μέτρο, «GILTI», απευθύνεται στην φορολόγηση των εισοδημάτων που προκύπτουν από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων (ιδίως πνευματικών δικαιωμάτων και άλλων συναφών σε αυτά), σε επίπεδο μετόχων (είτε αυτός είναι φυσικό πρόσωπο είτε επιχείρηση) σε αντίθεση με την, συγγενική, ρύθμιση της φορολόγησης των αλλοδαπών εισοδημάτων από δικαιώματα («Foreign Derived Intangible Income», «FDII») που αναφέρεται μόνο σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ο σκοπός των δύο τελευταίων ρυθμίσεων αποτελεί η διατήρηση της εκμετάλλευσης των δικαιωμάτων στο εσωτερικό της ομοσπονδίας και δηλαδή την αποτροπή μεταφοράς των εν λόγω λειτουργιών στην αλλοδαπή<sup>126</sup>. Η ρύθμιση «GILTI» χρησιμοποιεί μία φορμαλιστική προσέγγιση ώστε να φορολογηθούν εισοδήματα από δικαιώματα όπου προκύπτουν από κέρδη, όταν εκείνα ξεπερνούν το δέκα τοις εκατό (10%). Σε περίπτωση που τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογήθηκαν στην αλλοδαπή ή φορολογήθηκαν σε κράτος με χαμηλό συντελεστή, ενεργοποιείται η φορολογική επιβάρυνση αυτή. Πρόκειται για ρύθμιση που εισήχθη, εκ των υστέρων, και από τον Ο.Ο.Σ.Α. στα μέτρα για τις υποφορολογημένες πληρωμές, «undertaxed payment rule» ή κανόνας «UTPR».

Το δεύτερο μέτρο, οι κανόνες «BEAT», εφαρμόζεται στην περίπτωση των αμερικάνικων πολυεθνικών επιχειρήσεων της ψηφιακής οικονομίας σε περίπτωση που πληρούνται τρία κριτήρια. Πρώτα, αφορά συνδεδεμένες οντότητες και θα πρέπει εκείνη (η συνδεδεμένη οντότητα) να έχει δημιουργήσει ακαθάριστα έσοδα τα τρία τελευταία έτη άνω των πεντακοσίων (500) εκατομμυρίων δολαρίων. Τρίτον, η φορολογική βάση θα πρέπει να είναι διαβρωμένη άνω του τρία (3) τοις εκατό για το φορολογικό έτος συνολικά. Οι τρεις ανωτέρω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά προκειμένου να ενεργοποιηθεί ο κανόνας αυτός. Προκειμένου να υπολογιστεί η υποχρέωση φορολογίας του εισοδήματός της και την υπαγωγή στους κανόνες «BEAT», η θυγατρική οντότητα, προσδιορίζει το εισόδημά της ως αντιστοιχούν πληρωμές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις να μην διενεργήθηκαν ποτέ. Ειδικότερα, για τον υπολογισμό του εισοδήματος αυτού, θα πρέπει η θυγατρική εταιρεία να αφαιρέσει από το εισόδημά της τα οφέλη που προέκυψαν από τις «διαβρωμένες βάσεις» πληρωμές, και το ποσοστό διαβρωμένης βάσης λόγω εμφάνισης αυξημένων λειτουργικών κοστών. Η ρύθμιση «BEAT» ορίζει ως «διαβρωμένες» πληρωμές κάθε ποσό που πληρώθηκε ή κάθε πληρωτέα δαπάνη εν γένει από τον φορολογούμενο σε συνδεδεμένο μέρος του που είχε ως αποτέλεσμα την πίστωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα<sup>127</sup>. Οι κανόνες «BEAT» υπήρξαν περιεχόμενο των προτεινόμενων ρυθμίσεων από τον Ο.Ο.Σ.Α. του δεύτερου πυλώνα και ενσωματώθηκε τελικά στην συμφωνία που επετεύχθη στον Οκτώβριο του 2021 (ρύθμιση «subject to tax rule», όπως αναφέρεται παραπάνω στην προηγούμενη υπο-ενότητα).

#### **γ) Η πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής**

<sup>126</sup> Daniel Bunn (2021), «U.S. Cross-border Tax Reform and the Cautionary Tale of GILTI», Tax Foundation, σελ. 11 επομ.

<sup>127</sup> Alexander C. Bavis (2020), «The COGS Exception Should BEAT It: A Policy Analysis of the Base Erosion and Anti-Abuse Tax's COGS Exception», COLUMBIA JOURNAL OF TRANSNATIONAL LAW, σελ. 697 επομ.

Τον Μάρτιο του 2018, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε την θέσπιση δύο οδηγιών, προκειμένου οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία να φορολογούνται, με δίκαιο τρόπο και σε φιλικό για αυτές περιβάλλον, ενωσιακό επίπεδο. Πρόκειται για την πρόταση σχετικά με έναν φόρο ψηφιακών υπηρεσιών, «European Commission Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services» της εικοστής πρώτης (21) Μαρτίου του 2018, ως προσωρινή λύση με σκοπό εκ την υστέρων ρύθμιση κανόνων σύνδεσης, εκείνον της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας, «European Commission Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence»<sup>128</sup>. Οι προτάσεις αυτές ήταν σε χρονική εγγύτητα με εκείνες του Ο.Ο.Σ.Α. ενώ παρατηρεί κανείς πως οι προτεινόμενες ρυθμίσεις λαμβάνουν υπόψη τους την διαφορετικότητα στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων της ψηφιακής οικονομίας. Οι λόγοι που οδήγησαν στην πρόταση υιοθέτησης δύο νομοθετικών μέτρων αποτελούν οι παρωχημένοι κανόνες διεθνούς δικαίου που δεν ανταποκρίνονται στα σημερινά δεδομένα της ψηφιοποίησης της οικονομίας. Αμφότερες προτάσεις που έκανε η Επιτροπή συνιστούν μία προσπάθεια προκειμένου η φορολογία να επιβάλλεται όπου εν τοις πράγμασι δημιουργείται η αξία για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία.

Η πρώτη πρόταση της Επιτροπής αποτέλεσε η δημιουργία ενός έμμεσου φόρου σε ορισμένες ψηφιακές δραστηριότητες που μέχρι τότε, «ξέφευγαν» από την επιβολή φορολογίας. Η άποψη ότι συνιστά έμμεσο φόρο συνηγορεί το γεγονός ότι επιβάλλεται επί των ακαθάριστων εσόδων ενώ όπως παρατηρεί η Marie Lamensch, Καθηγήτρια Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου στο Πανεπιστήμιο των Βρυξελλών και ερευνητής στο Ινστιτούτο Ευρωπαϊκών Σπουδών, εάν ήταν άμεσος φόρος θα οδηγούσε τα κράτη στην τροποποίηση των υφιστάμενων συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας<sup>129</sup>. Το σύστημα αυτό θα λειτουργούσε ως προσωρινή λύση. Πρόκειται για φόρο που επιβάλλεται στο κράτος προορισμού με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί των ακαθάριστων εσόδων των οντοτήτων, προ Φ.Π.Α. ενώ κατονομάζονται εξαντλητικά ο κατάλογος των υπηρεσιών τους οποίους αφορά. Μεταξύ των συναλλαγών που αφορά ο φόρος, περιλαμβάνονται ενδεικτικά, οι ψηφιακές διαφημίσεις σε μία ψηφιακή διεπαφή (όπως διενεργεί η εταιρεία Google), οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης που καθιστούν δυνατή για τους χρήστες τους την επαφή μεταξύ τους και η πώληση των δεδομένων. Ο φόρος αυτός, θα εφαρμοζόταν στις περιπτώσεις όπου οι χρήστες παίζουν σημαντικό ρόλο στην δημιουργία αξίας («value creation», ως γενική αρχή δανειζόμενη από τους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης- «transfer pricing») για τις επιχειρήσεις και όπου υπάρχει δυσκολία εφαρμογής των υπαρχόντων κανόνων φορολογικού δικαίου όπως είναι τα έσοδα που προκύπτουν από την παραχώρηση δικαιώματος διαδικτυακής διαφήμισης, από την πώληση δεδομένων χρηστών και από (ψηφιακούς) διαμεσολαβητές που διευκολύνουν την επικοινωνία για την ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών. Τα παραπάνω εισοδήματα θα φορολογούνταν όπου βρίσκονται οι χρήστες (και όχι όπου μόνο όπου υφίσταται φυσική παρουσία) και εφόσον τα

<sup>128</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.65

<sup>129</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 321 επομ.

παγκόσμια έσοδα ξεπερνούν τα επτακόσια πενήντα (750) εκατομμύρια και σε ενωσιακό επίπεδο τα πενήντα (50) εκατομμύρια. Κατά αυτόν τον τρόπο αποκλείονται οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις καθώς σκοπός ήταν η φορολόγηση των μεγάλων επιχειρήσεων που έχουν ήδη εδραιώσει την θέση τους στην αγορά και εκμεταλλεύονται τα μεγάλα δεδομένα («big data»), χωρίς τα οποία δε θα μπορούσαν να υπάρχουν<sup>130,131</sup>. Ως βραχυπρόθεσμη λύση, πρόκειται για έναν φόρο ο οποίος θα τεθεί σε ισχύ εφόσον και μόνο δεν επιτευχθεί τελικά λύση παγκόσμιας εμβέλειας σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α.<sup>132</sup>, πράγμα το οποίο συνέβη τον Οκτώβριο του 2021.

Η δεύτερη πρόταση αφορούσε την αναθεώρηση των υπαρχόντων κανόνων φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών ώστε να μην αξιολογείται μόνο η φυσική παρουσία της επιχείρησης προκειμένου να φορολογούνται όλες οι επιχειρήσεις στον ίδιο βαθμό με τις παραδοσιακές. Ειδικότερα, θα αξιολογείται, προκειμένου να δημιουργείται φορολογική υποχρέωση, η σημαντική «ψηφιακή παρουσία» της επιχείρησης σε ένα κράτος και την εγκαθίδρυση έτσι ενός νέου συνδέσμου, «nexu» με ένα κράτος. Ως κατώφλι, για την αξιολόγηση της γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, θα αποτελούσαν αφενός τα έσοδα που θα πρέπει να υπερβαίνουν το ύψος των επτά (7) εκατομμυρίων ευρώ σε ένα κράτος της επιχείρησης αφετέρου, η συμμετοχή άνω των εκατό χιλιάδων χρηστών (100.000) ανά φορολογικό έτος και η ύπαρξη άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ενεργών συμβολαίων για ψηφιακές υπηρεσίες σε επιχειρήσεις. Ακόμη, μέρος της πρότασης αφορά και τους κανόνες σύνδεσης προκειμένου να φορολογείται το νομικό πρόσωπο όπου λαμβάνει χώρα η κατανάλωση. Τα τελευταία θα πρέπει να συντρέχουν είτε σωρευτικά είτε διαζευκτικά. Η σύσταση της Επιτροπής αναφέρεται επίσης στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή προβλέπεται στην Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α., για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία θα πρέπει να αναθεωρηθεί προκειμένου να ληφθεί υπόψη και το κριτήριο της σημαντικής ψηφιακής παρουσίας μίας επιχείρησης όσο και άλλα κριτήρια που συνομολογούν το πρώτο. Το ζητούμενο είναι, στην πρόταση αυτή, να γίνεται ορθότερος καταμερισμός στο εσωτερικό των ομίλων ώστε να επιτυγχάνεται η δικαιότερη δυνατή φορολογία των εισοδημάτων τους<sup>133,134</sup>.

## **δ) Η εθνική προσέγγιση των Ευρωπαϊκών Κρατών**

Σε ενωσιακό επίπεδο, δεν ήταν δυνατό να συμφωνηθεί η θέσπιση ενός κοινού νομοθετικού πλαισίου για την θέσπιση ενός φόρου στις ψηφιακές υπηρεσίες («Digital Service Tax», «DSTs»). Για τον λόγο αυτό ορισμένα Κράτη - μέλη δεν έμειναν αδρανή και προχώρησαν μονομερώς στην λήψη

<sup>130</sup> Η πληροφορία αντλήθηκε από τον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>131</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.65 επομ.

<sup>132</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.309

<sup>133</sup> Η πληροφορία αντλήθηκε από τον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>134</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.68 επομ.

νομοθετικών μέτρων, ενσωματώνοντας ορισμένες προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής<sup>135</sup>. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η Γαλλία στην δικαστική διαμάχη της με την ιρλανδική εταιρεία Google, που παρείχε διαφημιστικές υπηρεσίες σε γαλλικές επιχειρήσεις, δια της συνδρομής της γαλλικής συνδεδεμένης εταιρείας<sup>136</sup>. Στην παρούσα υπο-ενότητα θα παρουσιαστούν τα βασικά χαρακτηριστικά των φόρων που θεσπίστηκαν σε επίπεδο Καρτών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και εκείνη του Ηνωμένου Βασιλείου.

Η Γαλλία ενσωμάτωσε το 2019 φόρο ψηφιακών υπηρεσιών, γνωστός και ως φόρος «GAFA», με αναδρομική εφαρμογή από τον Ιανουάριο του ιδίου έτους. Επειδή ο φόρος αυτός είχε ως υποκείμενα αλλοδαπές αμερικάνικες επιχειρήσεις, δεν έλειψαν οι αντιδράσεις από πλευράς Η.Π.Α. οι οποίες, εκείνο το χρονικό διάστημα, απείλησαν την θέσπιση ρυθμίσεων με την μορφή δασμών σε γαλλικά προϊόντα<sup>137</sup>. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί του συνόλου των ακαθάριστων κερδών σε υπηρεσίες που διενεργούνται στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας και ιδίως στην διαδικτυακή διαφήμιση και στην πώληση δεδομένων που έχουν συλλέγει για τους σκοπούς της πρώτης. Η φορολογική βάση της Γαλλίας είναι ευρύτερη των λοιπών κρατών, περιλαμβανόμενη στα ακαθάριστα έσοδα, την διαμεσολάβηση των χρηστών, την παροχή στοχευμένων διαφημίσεων και πώληση δεδομένων προσωπικών των χρηστών του διαδικτύου σε τρίτους. Πρόκειται για ρυθμίσεις που ενσωματώνουν το Φόρο Ψηφιακών Υπηρεσιών που είχε προηγουμένως προτείνει η Επιτροπή. Προκειμένου να επιβληθεί το φορολογικό βάρος θα πρέπει οι επιχειρήσεις να έχουν παγκόσμιο εισόδημα άνω των επτακοσίων πενήντα (750) εκατομμυρίων ευρώ και είκοσι πέντε (25) εκατομμύρια στην Γαλλία<sup>138</sup>. Αναλυτικότερα, πρόκειται για φόρο ο οποίος στοχεύει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα της διαφήμισης και στην τοποθέτηση διαφημιστικών μηνυμάτων καθώς και υπηρεσίες που έχουν αντικείμενο την διαμεσολάβηση (που περιέχει την διάθεση ψηφιακής διεπαφής που επιτρέπει στους χρήστες, είτε αφορά ιδιώτες φυσικά πρόσωπα είτε επιχειρήσεις) με την μορφή, ιδίως, παροχής υπηρεσιών ή αγαθών<sup>139</sup>. Παρά το γεγονός ότι στην γαλλική νομοθετική ρύθμιση ο φόρος αφορά δύο κατηγορίες εισοδημάτων, στην πραγματικότητα, προβλέπονται τρεις. Η τρίτη κατηγορία περιλαμβάνεται η υπηρεσία διαβίβασης δεδομένων τρίτων για σκοπούς διαφήμισης (συναθροίζεται δηλαδή στην κατηγορία των διαφημιστικών υπηρεσιών μέσω του διαδικτύου). Ο σύνδεσμος προκειμένου να γεννηθεί η φορολογική εξουσία του κράτους αποτελεί η δημιουργία των εσόδων εντός της χώρας. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος από ψηφιακές υπηρεσίες, δεν αξιολογείται πλέον η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης δια φυσικής παρουσίας της επιχείρησης. Λαμβάνεται υπόψη, τελικά, η δημιουργία αξίας ως καθοριστικός παράγοντας.

<sup>135</sup> Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache (2021), «Digital Taxation around the World», Tax Foundation, σελ. 17

<sup>136</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ.194 επομ.

<sup>137</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 361 επομ.

<sup>138</sup> Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache (2021), «Digital Taxation around the World», Tax Foundation, σελ. 17

<sup>139</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 363

Παράλληλα, προκειμένου να υπολογιστεί το κατώφλι που ενεργοποιεί την φορολογική εξουσία του κράτους, θα πρέπει να αξιολογείται το εισόδημα του ομίλου. Ειδικότερα, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα συνδεδεμένα μέρη, είτε που ανήκουν είτε ελέγχονται, άμεσα ή έμμεσα από την μητρική. Ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε εταιρεία ξεχωριστά, εφόσον αυτή απόκτησε εισόδημα, όπως αυτός ορίζεται από τον νόμο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος από ψηφιακές επιχειρήσεις. Εφόσον συνεπώς μία εταιρεία παρέχει υπηρεσίες οι οποίες καλύπτονται από την νομοθετική ρύθμιση θα είναι υπόχρεη στον εν λόγω φόρο. Ζήτημα γεννάται ωστόσο ως προς την εφαρμογή των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας και εάν εκείνες βρίσκουν πεδίο εφαρμογής. Σε περίπτωση αμφισβήτησης της φορολογικής υποχρέωσης από τις εταιρείες αυτές, δίνεται η δυνατότητα προσφυγής ενώπιον των γαλλικών διοικητικών αρχών και διοικητικών δικαστηρίων. Ακόμη, μένει ανοιχτός ο δρόμος για ενδεχόμενη επίλυση της διαφοράς μέσω Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού που προβλέπεται στις περισσότερες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Γαλλία<sup>140</sup>.

Την ίδια χρονιά, από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου, η Ουγγαρία με την σειρά της προέβη στην θέσπιση φόρου ψηφιακών υπηρεσιών, του οποίου η εφαρμογή έχει ανασταλεί έως και τις 31 Δεκεμβρίου του 2022 (ο φορολογικός συντελεστής ορίστηκε έως τότε στο μηδέν (0%) τοις εκατό). Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός συντελεστής είναι ύψους επτάμισι τοις εκατό (7,5%) και επιβάλλεται στις υπηρεσίες διαφημίσεων, στα ακαθάριστα έσοδα. Το ρυθμισμένο κατώφλι προκειμένου μία επιχείρηση να υπαχθεί στον φόρο ορίστηκε στα εκατό (100) εκατομμύρια φιορίνια (που αντιστοιχεί σε τριακόσιες σαράντα τέσσερις (344) χιλιάδες δολάρια και σε διακόσιες σαράντα δύο χιλιάδες και επτακόσια δεκαεπτά (242.717) ευρώ)<sup>141,142</sup>.

Από τον Ιανουάριο του 2020 η Αυστρία προέβη στην θέσπιση και εκείνη με την σειρά της ενός φόρου στην παροχή ψηφιακών υπηρεσιών. Ο συντελεστής φορολογίας εν προκειμένω είναι πέντε (5) τοις εκατό, σε αντίθεση με την Γαλλία που προέβλεψε συντελεστή τρία (3) τοις εκατό. Προκειμένου να επιβληθεί ο φόρος, οι προϋποθέσεις του ύψους του εισοδήματος παρέμειναν ίδιες με εκείνες της Γαλλίας. Επομένως κάθε επιχείρηση που αποκτά παγκόσμιο εισόδημα ύψους άνω των επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750) ευρώ και εισόδημα από αυστριακή πηγή ύψους είκοσι πέντε εκατομμύρια (25) ευρώ θα φορολογείται για τα κέρδη αυτά εφόσον προκύπτουν στην δραστηριοποίησή της εντός της χώρας. Αντικείμενο του φόρου αποτελεί εν προκειμένω μόνο η διαδικτυακή διαφήμιση και έχει περιορισμένο πεδίο εφαρμογής σε αντίθεση με την νομοθετική ρύθμιση της Γαλλίας<sup>143</sup>.

Η Ιταλία αποτελεί και εκείνη χώρα που προχώρησε μονομερώς στην θέσπιση φόρου για τις ψηφιακές υπηρεσίες με συντελεστή τρία (3) τοις εκατό. Πρόκειται για νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει την

<sup>140</sup> Chris Forsgren, Sixian (SUZIE) Song, Dora Horvath (2020) «Digital Service Taxes: Do they comply with International Tax, Trade and EU law?» Tax Foundation, Σελ. 3 επομ.

<sup>141</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 359

<sup>142</sup> Daniel Bunn, Elke Asen (2022), «What European Countries are doing about Digital Tax», Tax Foundation, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>

<sup>143</sup> Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache (2021), «Digital Taxation around the World», Tax Foundation, σελ. 18

επιβολή φόρου στις ψηφιακές επιχειρήσεις εφόσον εκείνες αποκτούν παγκόσμιο εισόδημα ύψους άνω των άνω των επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750) ευρώ και εισόδημα από πηγή της ύψους πεντέμισι εκατομμυρίων (5,5) ευρώ. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε υπηρεσίες διαδικτυακών διαφημίσεων, διαδικτυακές υπηρεσίες που επιτρέπουν σε τρίτους να πωλούν ή να αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες (δηλαδή επιχειρήσεις διαμεσολαβητές των συναλλαγών αυτών) και σε εταιρείες που διαβιβάζουν δεδομένων προσώπων που έχουν συγκεντρωθεί από αυτές.

Μία άλλη χώρα που έχει προχωρήσει μονομερώς στην πρόταση για θέσπιση φόρου ψηφιακής οικονομίας αποτελεί το Βέλγιο. Ο φόρος θα επιβαλλόταν σε εταιρείες που αποκτούν παγκόσμιο εισόδημα ύψους άνω των άνω των επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750) ευρώ και εισόδημα από πηγή της ύψους πέντε εκατομμυρίων (5) ευρώ. Αντικείμενο εν προκειμένω αποτελεί η πώληση των συλλεγμένων δεδομένων προς άλλες επιχειρήσεις. Ωστόσο, η πρόταση αυτή δεν προχώρησε περαιτέρω σε νομοθετική πρόβλεψη καθώς αναμένεται από την χώρα η εύρεση παγκόσμιας λύσης.

Στην συνέχεια, το 2021, η Πορτογαλία προχώρησε και εκείνη με την σειρά της σε θέσπιση φόρου ψηφιακών υπηρεσιών με συντελεστή τέσσερα (4%) τοις εκατό. Δεν θεσπίστηκε στην υπό κρίση περίπτωση κάποιο κατώφλι προκειμένου να γεννάται φορολογική υποχρέωση με την υπέρβαση αυτού. Αντικείμενο του φόρου είναι οι υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων και κατά παραγγελία ταινιών.

Η Ισπανία από την άλλη, θέσπισε τον Μάρτιο του 2020 φόρο στις ψηφιακές διαφημίσεις και την παροχή της υπηρεσίας αυτής. Ακόμη, ο φόρος αυτός καλύπτει και υπηρεσίες πώλησης δεδομένων των χρηστών του διαδικτύου. Ο φόρος αυτός, επιβάλλεται σε επιχειρήσεις που αποκτούν παγκόσμιο εισόδημα ύψους άνω των επτακοσίων πενήντα χιλιάδων (750) ευρώ και εισόδημα από πηγή της ύψους τριών εκατομμυρίων (3) ευρώ. Η κατάργηση ωστόσο του φόρου αυτού είναι ενδεχόμενη εφόσον συμφωνηθεί η υιοθέτηση του δεύτερου πυλώνα που προτάθηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α..

Μία άλλη μορφή φορολόγησης της ψηφιακής επιχειρηματικής δραστηριότητας, μη καταγεγραμμένης σε κάποιο επιστημονικό άρθρο, που εμφανίστηκε στην Ελλάδα αποτελεί εκείνη της «Συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα επί των μικτών κερδών για όλα τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου» που εισήχθη με το άρθρο 50 του νόμου 4002/2011. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του ν.4002/2011 δόθηκε το δικαίωμα σε εταιρίες παροχής υπηρεσιών τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων μέσω του διαδικτύου, νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου, οι οποίες κατέχουν νόμιμη άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών να συνεχίσουν την παροχή τέτοιων υπηρεσιών εφόσον, κατά τη μεταβατική περίοδο μέχρι την έναρξη της διαδικασίας αδειοδότησης, υπαχθούν «οικειοθελώς» στο καθεστώς του νόμου. Με άλλα λόγια, μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση σε αυτήν, προκειμένου να συνεχίσει την δραστηριοποίησή της θα έπρεπε να ενταχθεί στο μεταβατικό καθεστώς του νόμου που τους χορηγούσε μία προσωρινή άδεια λειτουργίας. Η εισαγωγή της ρύθμισης αυτής είχε ως αποτέλεσμα

την δημιουργία πολλών προβλημάτων και ειδικότερα της συμβατότητας της διάταξης με τις ήδη κυρωθείσες διατάξεις (υπερνομοθετικής ισχύος) Σ.Α.Δ.Φ. καθώς και με την δυνατότητα των επιχειρήσεων αυτών να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις που δημιουργήσε το μεταβατικό καθεστώς (όπως για παράδειγμα την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων χωρίς όμως την ταυτόχρονη υποχρέωση αυτών στην τήρηση λογιστικών και φορολογικών βιβλίων κατά τον τότε ισχύοντα «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων»)<sup>144</sup>. Ειδικότερα, τέθηκαν ζητήματα όσον αφορά την νομιμότητα της υποβολής «οικειοθελούς» δήλωσης που κατά κάποιον τρόπο ανακατένιμε την φορολογική κυριαρχία των συμβαλλομένων κρατών, όπως ορθά σχολιάζει η Αναπληρώτρια Καθηγήτρια του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης<sup>145</sup>. Πρόκειται για ζήτημα που θα επιλυθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, σύντομα, από την Επταμελή σύνθεση του Β' Τμήματος<sup>146</sup>. Με τον ν. 4635/2019, επήλθαν μεταβολές στον ν.4002/2011 και στο θεσμικό πλαίσιο που αφορά την φορολογία των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικών παιχνιδιών και παιχνιδιών με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου. Ειδικότερα, τέθηκαν ζητήματα που αφορά το καθεστώς των αλλοδαπών νομικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα. Ειδικότερα, με την τροποποίηση που επήλθε, τέθηκαν δυο προϋποθέσεις προκειμένου να χορηγείται άδεια σε αλλοδαπές νομικές οντότητες. Η πρώτη προϋπόθεση ήταν η προσκόμιση πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας. Δεύτερη προϋπόθεση που τέθηκε ήταν η υποχρέωση εγκατάστασης «διακομιστή ασφαλείας» στην Ελλάδα προκειμένου να απαιτείται, πλέον, φυσική παρουσία του νομικού προσώπου για την νόμιμη λειτουργία. Προκειμένου επομένως να βρίσκεται σε αρμονία η διάταξη του εσωτερικού δικαίου με τις απαιτήσεις των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ. και των σχολίων που τις συνοδεύουν (του Ο.Ο.Σ.Α.), που απαιτούν την ύπαρξη και διατήρηση ενός ενσώματου διακομιστή στην εκάστοτε χώρα για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις με τις οποίες προβλεπόταν, έμμεσα, η ανακατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων. Πλέον οι υποψήφιοι, με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδας, υποχρεούνται στην ίδρυση και φυσικής εγκατάστασης, μέσω ενός διακομιστή ασφαλείας, «safe server» - μένει βέβαια το ερώτημα του εάν επαρκεί προκειμένου να στοιχειοθετηθεί μόνιμη εγκατάσταση ο διακομιστής αυτός <sup>147</sup>- προκειμένου να συνεχίσουν την παροχή των υπηρεσιών τους.

Τέλος, για λόγους πληρότητας και παρά την έξοδο του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα θα παρουσιαστεί σύντομα και ο επιβληθείς φόρος ψηφιακών υπηρεσιών. Η ρύθμιση περί φορολόγησης των ψηφιακών υπηρεσιών στο Ηνωμένο Βασίλειο τέθηκε σε ισχύ τον Απρίλιο του 2020. Σε αντίθεση με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις από τον Ο.Ο.Σ.Α., πρόκειται για φόρο στο εισόδημα και όχι στα κέρδη των επιχειρήσεων. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε υπηρεσίες κοινωνικής δικτύωσης («social media»), υπηρεσίες μηχανισμού αναζήτησης στο διαδίκτυο («internet search engine»), διαδικτυακά καταστήματα («online marketplace») καθώς και στις υπηρεσίες διαφήμισης μέσω του διαδικτύου εφόσον όμως από αυτές προέκυψαν σημαντικά κέρδη. Σημαντικός παράγοντας

<sup>144</sup> Νόμος 4002/2011, διαθέσιμος στον ιστότοπο: <https://www.taxheaven.gr/law/4002/2011>

<sup>145</sup> Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ, σελ. 164

<sup>146</sup> Δικάσιμος έχει οριστεί η 14.12.2022 με εισηγήτρια την Λαζαράκη Κωνσταντία Ι.

<sup>147</sup> Άννα Αναγνωσταρά (2020), «Επισκόπηση της φορολογίας των παιχνιδιών, σύμφωνα με τον Ν. 4002/2011 μετά την τροποποίηση αυτού με τον Ν. 4635/2019», Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών, τ. 26, τεύχ. 3-4, σελ. 347

αποτελεί, εν προκειμένω, η συνεισφορά του χρήστη στην δημιουργία του εισοδήματος των επιχειρήσεων και δηλαδή η ψηφιακή παρουσία της επιχείρησης σε αυτήν. Ειδικότερα, προκειμένου να γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, πρέπει τα εισοδήματα από πηγή Ηνωμένου Βασιλείου να υπερβαίνουν τα είκοσι πέντε (25) εκατομμύρια και το παγκόσμιο εισόδημα να υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) εκατομμύρια (λίρες Αγγλίας)<sup>148</sup>.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ψηφιακή οικονομία αποτελεί πραγματικότητα την οποία αντιλαμβάνεται τόσο ο καταναλωτής, καθώς διευκολύνει την καθημερινότητά του αλλά παράλληλα εισβάλλει στα προσωπικά του δεδομένα αφήνοντάς τον πολλές φορές έκθετο στην εκμετάλλευση των προσωπικών του δεδομένων (όπως ήταν και η περίπτωση διαρροών προσωπικών δεδομένων από την εταιρεία «Facebook» στην περίπτωση του σκανδάλου «Cambridge Analytica data Scandal»), όσο και τα κράτη, που έρχονται αντιμέτωπα με την απώλεια κρατικών εσόδων. Η παρούσα μελέτη προσπάθησε να παρουσιάσει όσο το δυνατόν καλύτερα τα ζητήματα που εμφανίζει η ψηφιακή οικονομία στο φορολογικό δίκαιο καθώς και τα μέτρα που λήφθηκαν καταρχήν σε εθνικό από τα κράτη και εκ των υστέρων συλλογικά, με την συμφωνία που επιτεύχθηκε το 2021 στο πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α.. Ο απολογισμός δεν δύναται ακόμα να πραγματοποιηθεί καθώς είναι νωρίς ακόμη ώστε να καταλήξει στο αποτελεσματικό, ή μη, των συμφωνημένων ρυθμίσεων ή στην αποτελεσματικότητα που είχαν τελικά τα εθνικά μέτρα που έλαβαν τα κράτη. Στο σημείο αυτό, μπορούν μόνο, κατά την άποψη του γράφουσας, να τεθούν ερωτήματα.

Από τα παραπάνω ανακύπτουν τα εξής ζητήματα και ερωτήματα. Η θέσπιση ενός καινούργιου συνδέσμου, με βάση την χώρα αγοράς όπου δημιουργούνται τα κέρδη, είναι αποτελεσματικό; Όσον αφορά το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ειδικότερα τις συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας, αποτελεί πεδίο ρύθμισης αυτών; Με άλλα λόγια το συζητούμενο εισόδημα των επιχειρήσεων της ψηφιακής οικονομίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ώστε να ρυθμιστεί από αυτές; Στην συνέχεια, είναι ικανές οι ρυθμίσεις που συμφωνήθηκαν στο πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α. να είναι αποτελεσματικές ώστε ο επιδιωκόμενος σκοπός της μη διαφυγής κρατικών εσόδων, από την φορολογία των εισοδημάτων που προκύπτουν από την δραστηριότητα των ψηφιακών μοντέλων επιχειρήσεων, να ξεπεραστεί; Θα ήταν δυνατό να επιτευχθεί, επιπρόσθετα, η αποφυγή της διπλής φορολογίας ή απλά η ελάφρυνση από αυτήν; Ένα άλλο ερώτημα που ανακύπτει αποτελεί το εάν η θέσπιση ενός «παγκόσμιου κατώτατου συντελεστή» λύνει το πρόβλημα, χωρίς να απαιτούνται περαιτέρω ρυθμίσεις. Στην συνέχεια, είναι αρκετή η ρύθμιση σε διεθνές επίπεδο και δηλαδή τα κράτη θα μπορούν να ανταποκριθούν ατομικά ως προς τις διαδικαστικές ρυθμίσεις που θα χρειαστεί να ακολουθήσουν;

<sup>148</sup> Robert O' Hare, Jefferson VanderWolk (2019), «The UK digital service tax: ashes to ashes, DTS to dust?», Tax Journal, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.taxjournal.com/articles/the-uk-digital-service-tax-ashes-to-ashes-dst-to-dust->

Παράλληλα, σε επίπεδο ενωσιακού δικαίου θα ήταν συμβατές οι ρυθμίσεις αυτές με τις ενωσιακές ελευθερίες; Μήπως η θέσπιση ρυθμίσεων θα οδηγούσε σε παράνομη κρατική ενίσχυση των μικρών ή μεσαίων επιχειρήσεων που εκφεύγουν του πεδίου ρύθμισης των συμφωνηθέντων; Από την άλλη πλευρά, θα ήταν δυνατή η ρύθμιση των θεμάτων αυτών σε ενωσιακό επίπεδο;

Το έτος 2021, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, επιτεύχθηκε συμφωνία στην οποία συμμετέχουν εκατόν τριάντα επτά (137) κράτη για την υιοθέτηση της «Λύσης Δύο Πυλώνων», «Two Pillar Solution», που αποτελεί πάνω από το μισό των κρατών που είναι αναγνωρισμένα παγκοσμίως. Καταρχήν, ιδρύεται ένας καινούργιος κανόνας σύνδεσης, βάσει του οποίου τα κέρδη των επιχειρήσεων θα μπορούν να φορολογηθούν στις χώρες αγοράς, όπου δημιουργούνται κέρδη («market jurisdiction»), εφόσον πληρούνται τα απαιτούμενα ποσοτικά κριτήρια που τέθηκαν. Πρόκειται για ρύθμιση που φαίνεται να ανταποκρίνεται καλύτερα, πλέον, στην δίκαιη φορολογία καθώς περιλαμβάνει πλέον εισοδήματα που προηγουμένως διέφευγαν από την εφαρμογή διατάξεων. Επιλέχθηκε ως χώρα, πλέον αρμόδια για την φορολόγηση, η χώρα πηγής που ορίζεται ως εκείνη όπου βρίσκεται ο τελικός καταναλωτής του αγαθού ή της υπηρεσίας. Προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή, πρόκειται να υπογραφεί μία Πολυμερής Σύμβαση, στα ίδια μέτρα με εκείνη που υπογράφηκε για την εφαρμογή των Δράσεων BEPS, που θα εφαρμοστεί μέσα στο 2023. Με την υπογραφή της τελευταίας, τα υπάρχοντα μέτρα που έχουν ληφθεί ατομικά από τα κράτη, θεσπίζοντας δηλαδή σε εθνικό επίπεδο φόρους στις ψηφιακές υπηρεσίες («digital service tax»), θα καταργηθούν ενώ δεσμεύονται να παραλείψουν την θέσπιση νέων για το μέλλον. Αφήνεται ωστόσο ακόμη αρρύθμιστη η περίπτωση του συνδέσμου βάσει της σημαντικής οικονομικής παρουσίας και της χρήσης δεδομένων, που αποτελούν ίσως ο δυσκολότερος σύνδεσμος να ρυθμιστεί. Κατά την άποψη της γράφουσας, η θέσπιση της πρώτης ρύθμισης θα πρέπει να επιφέρει τροποποίηση στις υφιστάμενες συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας ενώ πρέπει καταρχάς, να αποσαφηνιστεί τελικά τι αποτελεί η δημιουργούμενη αξία, δηλαδή εάν η συνεισφορά των χρηστών του διαδικτύου χωρίς μεταποίηση αρκεί για την δημιουργία αξίας στα δεδομένα ή απαιτείται επεξεργασία των δεδομένων αυτών ή και τα δύο. Με άλλα λόγια, το άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται από τι αποτελείται. Συν τοις άλλοις, ένα εύστοχο μειονέκτημα που παρατηρούν οι Maarten de Wilde και Ciska Wisman του συνδέσμου αυτού είναι ότι εάν τις υπηρεσίες αυτές πληρώνονται σε είδος (συνεισφέρεις τα προσωπικά σου στοιχεία) δημιουργείται αξία ενώ εάν πληρώνεις σε χρήμα δεν δημιουργείται<sup>149</sup>.

Πλέον το κριτήριο της φυσικής παρουσίας φαίνεται να μην λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς της εφαρμογής της συμφωνηθείσας ρύθμισης αλλά γίνεται στροφή προς την προσπάθεια σύλληψης της εν τοις πράγμασι δημιουργούμενης αξίας ώστε να επιτυγχάνεται η όσο το δυνατόν δικαιότερη φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών. Θα μπορούσε στο σημείο αυτό να αντιταχθεί το «περί δικαίου» της φορολόγησης του συνολικού κύκλου εργασιών, δηλαδή των ακαθάριστων εσόδων, και όχι των καθαρών κερδών. Ακόμη, η εφαρμογή ωστόσο του κριτηρίου αυτού δεν δύναται πάντα να εφαρμοστεί με απόλυτη επιτυχία. Ένα παράδειγμα στο οποίο θα μπορούσε να εμφανιστεί δυσκολία

<sup>149</sup> Maarten De Wilde, Ciska Wisman (2019), OECD Consultations on the Digital Economy: «Tax Base Reallocation» «I'll tax you if you don't», «Taxing the Digital Economy», IBFD, σελ.3 επομ.

εφαρμογής είναι σε επίπεδο καταναλωτή όταν εσκεμμένα, για προσωπικούς λόγους, ο χρήστης του διαδικτύου δεν εκδηλώνει την ακριβή τοποθεσία του (πράγμα το οποίο δεν θα επηρέαζε σε τόσο μεγάλο βαθμό το αποτέλεσμα καθώς αποτελεί την εξαίρεση και όχι τον κανόνα).

Στην συνέχεια, το αντικείμενο του φόρου είναι το εισόδημα των ψηφιακών επιχειρήσεων. Αποτελεί, κατά την άποψη της γράφουσας, μέρος του πεδίο εφαρμογής των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Το τελευταίο σημαίνει ότι προκειμένου να ρυθμιστεί ο νέος αυτός σύνδεσμος της ψηφιακής επιχείρησης με ένα κράτος απαιτείται η συμφωνία των κρατών στην τροποποίηση των υφιστάμενων συμβάσεων είτε με την προσθήκη αυτοτελούς άρθρου είτε με την προσθήκη νέας παραγράφου που να τον προβλέπει.

Ακόμη, η ύπαρξη συνδέσμου που δεν απαιτεί την φυσική παρουσία θα πρέπει ενδεχομένως να απαιτεί κάποιες ρυθμίσεις σε λογιστικό επίπεδο για την επιχείρηση. Η αποτελεσματική απόδοση εσόδων, ακόμη και στην περίπτωση των ψηφιακών υπηρεσιών, θα δημιουργήσει πρόσθετες υποχρεώσεις και κόστη για τις επιχειρήσεις ώστε εκείνες να ανταποκριθούν προσηκόντως στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Από την άλλη, η φορολογική διοίκηση εκάστου κράτους θα πρέπει να έχει προσωπικό ικανό και καταρτισμένο προκειμένου να συλλάβει την φορολογητέα ύλη αλλά και τις απαιτούμενες υποδομές, ώστε η ρύθμιση αυτή να έχει εν τοις πράγμασι εφαρμογή.

Ο δεύτερος πυλώνας, από την άλλη, προβλέπει κανόνες που καθιερώνουν ένα παγκόσμιο σύστημα για την ελάχιστη φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων, ένας δηλαδή «ελάχιστος παγκόσμιος φόρος», που ορίστηκε στο δεκαπέντε τοις εκατό (15%), ως ένα επιπλέον φόρος στην μητρική εταιρεία του ομίλου επί των εισοδημάτων που αποκτά από τα συνδεδεμένα μέρη και έχουν φορολογηθεί με συντελεστή χαμηλότερο, και αλληλένδετων κανόνων που θα ενταχθούν τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Ειδικότερα, προβλέφθηκε η υιοθέτηση κανόνων στο εσωτερικό έκαστης εθνικής νομοθεσίας, με σκοπό την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της μεταφοράς κερδών, που θα λειτουργούν συμπληρωματικά. Πρόκειται για τον κανόνα «income inclusion rule». Από την άλλη, ο δεύτερος προτεινόμενος κανόνας προκειμένου για την ένταξη στην εθνική νομοθεσία είναι αυτός της «υποφορολογημένης πληρωμής». Οι ρυθμίσεις αυτές φαίνεται να προβλέπουν το «δικαίωμα» σε μία χώρα να φορολογήσει όπου το άλλο κράτος παρέλειψε να το κάνει. Θα μπορούσαν να τεθούν δύο ερωτήματα. Στην περίπτωση του κράτους που επιλέγει την φορολόγηση, χαμηλότερη του δέκα πέντε τοις εκατό (15%), μήπως μία τέτοια ρύθμιση θα οδηγούσε σε φορολογικό ανταγωνισμό για ορισμένες χώρες; Επίσης, μήπως η μεταφορά κερδών θα διενεργείται σε χώρες που έχουν επιλέξει να μην εντάξουν τις ως άνω ρυθμίσεις ώστε να καταστούν πιο αρεστές στους πολυεθνικούς ομίλους;

Συνεχίζοντας, θα έπρεπε να τεθεί το ερώτημα του εάν η θέσπιση ενός ελαχίστου συντελεστή καλύπτει οποιαδήποτε άλλη προτεινόμενη ρύθμιση. Συγκεκριμένα, εφόσον ο σκοπός είναι οι πολυεθνικοί όμιλοι να φορολογηθούν. Ωστόσο, σκοπός των ρυθμίσεων είναι η πληρωμή φόρων εκεί όπου η αξία δημιουργείται και επομένως, κατά την άποψη της γράφουσας, προαπαιτεί και ρύθμιση

που να χορηγεί την εξουσία και αρμοδιότητα να επιβάλλει και να εισπράξει τον φόρο στο δημιουργούμενο εισόδημα. Το τελευταίο, σε συμφωνία με το άλλο ενδιαφερόμενο κράτος προκειμένου να μην καταλήγει στην οικονομική εξουθένωση των επιχειρήσεων λόγω της οικονομικής διπλής φορολογίας που θα προκύψει.

Οι παραπάνω ρυθμίσεις χρήζουν επίσης σχολιασμού από σκοπιά ενωσιακού δικαίου. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι ρυθμίσεις αυτές στοχεύουν μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους λόγω του γεγονότος ότι προκειμένου να τύχουν εφαρμογής απαιτείται να ξεπεραστεί το θεσπιζόμενο κατώφλι. Θα μπορούσε να αποτελεί παράνομη κρατική ενίσχυση η ένταξη των μέτρων αυτών σε βάρος των μεγάλων πολυεθνικών ομίλων; Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 107 της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζει τα εξής *«Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως. »*. Ως ενίσχυση ορίζεται κάθε πλεονέκτημα ακόμη και με την μορφή εξοικονόμησης πληρωμής φόρου. Στην περίπτωση συνεπώς που θεσπιστούν νομοθετικές ρυθμίσεις σε βάρος μεγάλων πολυεθνικών ομίλων μέσω της πρόβλεψης, ενδεχομένως, νέων διατάξεων για την φορολόγηση αυτών (η δυνατότητα δόθηκε από το Ο.Ο.Σ.Α., δηλαδή η θέσπιση φόρου εισοδήματος ή τύπου εισοδήματος<sup>150</sup>) θα μπορούσε να δημιουργήσει ζητήματα παράνομων κρατικών ενισχύσεων. Το τελευταίο θα μπορούσε ενδεχομένως να αποφευχθεί εφόσον επιτευχθεί συμφωνία σε ενωσιακό επίπεδο μέσω του άρθρου 352 παράγραφος 1 της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη ενός από τους στόχους που τίθενται με τις Συνθήκες.

Εν κατακλείδι, αποτελεί δύσκολο εγχείρημα να απαντηθεί το ερώτημα του ποιο είναι τελικά το ενδεδειγμένο μέτρο προκειμένου να λυθεί το ζήτημα της διαφυγής πληρωμής φόρων όπου δημιουργείται η αξία από τις ψηφιακές επιχειρήσεις και αν, τελικά, οδεύουν τα κράτη προς την επίλυση των τιθέμενων ζητημάτων. Όπως ήδη αναφέρθηκε στο κεφάλαιο αυτό, το αποτέλεσμα των ρυθμίσεων θα φανεί ως προς την αποτελεσματικότητά του όταν τελικά τεθούν σε λειτουργία από τα κράτη που συμφώνησαν σε αυτά. Η πρόοδος ωστόσο των κρατών και η συνεργασία τους προκειμένου να ληφθούν κοινές αποφάσεις αποτελεί αισιόδοξη εξέλιξη μετά από χρόνια συζητήσεων γύρω από το θέμα αυτό. Αποτελεί γεγονός ότι η οικονομία και η τεχνολογία εξελίσσονται ταχύτερα από την νομοθεσία, τόσο σε διεθνές όσο και εθνικό επίπεδο, με αποτέλεσμα οι θεσπιζόμενες ρυθμίσεις να καθίστανται παρωχημένες γρήγορα. Με άλλα λόγια, όταν ενσωματωθούν τελικά οι ρυθμίσεις θα είναι πλέον ικανές να ακολουθήσουν την ταχύτητα με την οποία αναπτύσσεται η παγκοσμιοποίηση; Μήπως ήρθε το πλήρωμα του χρόνου για την θέσπιση από το μηδέν καινούργιων πολυμερών διεθνών συμβάσεων και δεν αρκεί ένα «μπάλωμα» των προβλημάτων;

<sup>150</sup> OECD (2022), «Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One», σελ.12, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

- Άννα Αναγνωσταρά (2020), « Επισκόπηση της φορολογίας των παιγνίων, σύμφωνα με τον Ν. 4002/2011 μετά την τροποποίηση αυτού με τον Ν. 4635/2019», Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών
- Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, «Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας» (2021), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ
- Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής (2022) «Φορολογικό Δίκαιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 7η Έκδοση
- Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Transfer Pricing»

### **Διεθνής Βιβλιογραφία**

- Alexander C. Bavis (2020), «The COGS Exception Should BEAT It: A Policy Analysis of the Base Erosion and Anti-Abuse Tax's COGS Exception», COLUMBIA JOURNAL OF TRANSNATIONAL LAW
- Cécile Remeur, «Understanding BEPS, From Tax avoidance to Digital Tax Challenges» (2019), European Commission, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS\\_BRI\(2019\)642258\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf)
- Chris Forsgren, Sixian (suzie) Song Deborah Horvath (2020), «Digital Service Taxes: Do they comply with International Tax, Trade, and EU Law?», Tax Foundation
- Daniel Bunn (2021), «U.S. Cross-border Tax Reform and the Cautionary Tale of GILTI», Tax Foundation
- Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache (2021), «Digital Taxation around the World», Tax Foundation
- Daniel Bunn, Elke Asen (2022), «What European Countries are doing about Digital Tax»
- Maarten De Wilde, Ciska Wisman (2019), OECD Consultations on the Digital Economy: «Tax Base Reallocation» «I'll tax you if you don't», «Taxing the Digital Economy», IBFD

- European Association of Tax Law Professors and authors, «Taxation and Value Creation» (2021), IBFD, EALTP International Tax series, Volume 19
- José Ángel Gómez Requena & Saturnina Moreno González (2017), «Adapting the concept of Permanent establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence», Intertax Volume 45, Issue 2, Kluwer Law International BV, The Netherlands
- Jennifer Bird-Pollan (2018), «The sovereign right to tax: How Bilateral investment treaties threaten sovereignty», *Notre Dame Journal of Law, Ethics and Public Policy*, Vol. 32, No. 1, 2018
- Johanna Hey (2018), «Taxation where value is created», Bulletin for International Taxation, vol.72, issue 4-5
- Katerina Perrou (2001) «Tax Treaty Interpretation in Greece», Kluwer Law International
- Katerina Perrou (2020), «Taxation and Value Creation», EATLP Vienna Congress, διαθέσιμο στον ιστότοπο <https://www.eatlp.org/>
- Eric C.C.M. Kemmeren (2018), «Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?», σελ. 72 επομ., EC TAX REVIEW 2018/1
- Lilian V. Faulhaber (2019) «TAXING TECH: THE FUTURE OF DIGITAL TAXATION», Virginia Law Tax Review
- Lynne Oats (2021), «Principles of international taxation», Bloomsbury Professional, 8<sup>η</sup> Έκδοση (2021)
- Marcel Olbert και Christoph Spengel (2017), «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», World Tax Journal
- «Big Data: The next frontier for innovation, competition, and productivity» (2011), The McKinsey Global Institute Report , διαθέσιμη μελέτη στον ιστότοπο: [https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi\\_big\\_data\\_exec\\_summary.pdf](https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi_big_data_exec_summary.pdf)

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report»
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2018), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Interim Report»
- OECD (2010), «COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION»
- OECD (2017)«Model Tax Convention on Income and Capital», Condensed version, OECD Publishing, διαθέσιμο στον ιστότοπο: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en),
- OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris
- OECD (2022), «Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One»
- Robert O’ Hare, Jefferson VanderWolk (2019), «The UK digital service tax: ashes to ashes, DST to dust?», Tax Journal, διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://www.taxjournal.com/articles/the-uk-digital-service-tax-ashes-to-ashes-dst-to-dust->
- «Roy Rohatgi on International Taxation», Volume 1: Principles (2018), με επιμέλεια των Ola Ostaszewska και Belema R. Obuoforibo, IBFD 2018
- «SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC., ET AL» (2018), Supreme Court of The United States
- Martijn L. Schippers & Constantijn E. Verhaeren (2018), «Taxation in a Digitizing World: Solutions for Corporate Income Tax and Value Added Tax», σελ. 62 επομ., EC TAX REVIEW 2018/1
- Wei Cui (2017), «Minimalism About Residence and Source», Michigan Journal of International Law
- Wolfgang Schon (2019), «One Answer to Why and How to Tax the Digitalised Economy», Intertax 2019, Vol. 47, issue 12

## Ιστότοποι

- <https://www.taxheaven.gr/law/>
- [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en)

- [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS\\_BRI\(2019\)642258\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf)
- <https://www.taxjournal.com/articles/the-uk-digital-service-tax-ashes-to-ashes-dst-to-dust->
- <https://www.businessportal.gr/>
- <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- <https://www.europarl.europa.eu/>
- <https://www.eatlp.org/>
- <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>
- [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)

## Νομοθεσία

- Νόμος 4002/2011
- Ν. 4635/2019
- Α1476/2019 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- «Model Tax Convention on Income and Capital»